

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**IMPOSICIÓN EN EL PERÚ A LOS SERVICIOS DIGITALES PRESTADOS
POR EMPRESAS DE APLICATIVOS NO DOMICILIADAS: LOS CASOS
DE NETFLIX Y AIRBNB**

**Trabajo de investigación para optar el grado Académico de Magíster en
Derecho Tributario**

AUTOR

Raquel Eunice Villegas Alarcón de Santa Cruz

ASESOR

Jorge Luis Sanchez Vercorena

LIMA – PERÚ

Mayo, 2020

Resumen Ejecutivo

A raíz de la importancia de la economía digital en el mundo actual y la imperante necesidad de la implementación de los servicios digitales en nuestro país, vemos necesario evaluar el tratamiento tributario en el Perú a los servicios digitales prestados por empresas de aplicativos no domiciliadas. El presente trabajo busca identificar los principales problemas del tratamiento fiscal en el marco del Impuesto a la Renta (IR) y el Impuesto General a las Ventas (IGV) de estos servicios mediante el análisis de la normativa peruana y aplicando el método comparado respecto de la normativa de otros países y considerando los criterios OCDE. En efecto, la Ley del IR no contempla la afectación a la renta de los no domiciliados proveniente de los servicios digitales utilizados por personas naturales y por su parte Ley del IGV presenta poca claridad sobre la aplicación del impuesto a ese mismo supuesto, afectando el principio de igualdad y seguridad jurídica. Considerando que, a diferencia de otros países de la región, el Estado peruano ya grava con impuesto a la renta a los servicios digitales, creemos que también deberían afectarse con IR a las rentas de servicios digitales prestados a personas naturales. No obstante, resulta razonable evaluar la idoneidad de una menor tasa o base imponible reducida para este tipo de servicios, debido a la necesidad de incentivar la inversión en nuestro país de las empresas en este tipo de servicios y la facilidad de traslado de este impuesto al consumidor final. Por el lado del IGV, el panorama es más claro, pues la tendencia internacional es someter a imposición del IGV a las rentas de estos servicios siempre que sean consumidos por usuarios en su territorio.

ÍNDICE

RESUMEN	1
ÍNDICE	2
INTRODUCCIÓN	3
CAPÍTULO PRIMERO: ESTADO DEL ARTE	9
I. Marco Conceptual.....	9
1.1 De la imposición a la Renta de los servicios digitales	13
1.2 De la imposición al consumo de los servicios digitales	18
CAPÍTULO SEGUNDO: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	23
II. Problemática de la regulación tributaria de los servicios digitales.....	23
2.1 Problemas de la normativa tributaria del Impuesto a la Renta aplicable a los servicios digitales	23
2.2 Problemas de la normativa tributaria del Impuesto al Consumo aplicable a los servicios digitales os digitales.....	26
2.2.1 <i>Recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para la tributación de la economía digital</i>	27
2.2.2 <i>La experiencia en Europa</i>	31
2.2.3 <i>La experiencia en Chile</i>	34
2.2.4 <i>La experiencia en Argentina</i>	36
2.2.5 <i>La experiencia en Colombia</i>	38
2.2.6 <i>La experiencia en Costa Rica</i>	39
2.2.7 <i>La experiencia en Uruguay</i>	41
CAPÍTULO TERCERO: DISCUSIÓN Y PROPUESTAS	44
3.1 Viabilidad de gravar con el impuesto a la renta a los ingresos de las plataformas digitales por servicios prestados a usuarios personas naturales.....	44
3.2 Viabilidad de aplicar el impuesto general a las ventas a los ingresos obtenidos por las plataformas digitales por servicios prestados a usuarios personas naturales	51
3.3. Cumplimiento de las obligaciones tributarias de las plataformas digitales.....	55
CAPÍTULO CUARTO: CONCLUSIONES	57
BIBLIOGRAFÍA	61

INTRODUCCIÓN

En los últimos años, gracias a los avances de las tecnologías informáticas y de comunicación (TIC), los modelos de negocio en el mundo han experimentado una transformación digital.

Así, la clásica definición de Economía esbozada por el profesor de Yale, Paul Samuelson, quién define a esta ciencia social “como el estudio de la manera en que las sociedades utilizan los recursos escasos para producir mercancías y distribuirlas entre los diferentes individuos” (Samuelson, 2010, p. 4), no puede ser hoy entendida sin la aplicación de las tecnologías en la forma de operar de los negocios.

Sobre el particular, la OCDE ha señalado que la Economía en sí misma es digital, dado que conceptos como la interconexión, el procesamiento de datos, el internet de las cosas (Internet of Things, o usualmente abreviado como IoT), el Big Data, la conectividad móvil y aplicaciones, entre otros; han formado un ecosistema digital que impulsa a la transformación de la sociedad (OCDE, 2018, p. 26).

Este fenómeno ha traído efectos positivos y negativos para la economía y sociedad a nivel mundial, tales como el incremento de la rentabilidad de las industrias de la información (infraestructura de las telecomunicaciones, ordenadores, plataformas digitales, servicios financieros, etc.), que posibilitan un fácil y económico acceso al sistema digital, como también el inminente reemplazo de millones de obreros y empleados por máquinas y software -hoy en día, mediante el desarrollo de inteligencia artificial-.

En esa línea, podemos destacar que el desarrollo digital de la economía presenta diversos beneficios, tanto para las empresas que pueden aumentar sus ventas o demanda de servicios mediante la agilización del circuito económico como para los consumidores que pueden satisfacer sus necesidades de consumo con mayor rapidez y menores costos.

Por otro lado, esta transformación de la economía también viene presentando una serie de dificultades o desafíos para los sistemas tributarios de los estados, las cuales ya habían sido advertidas por Vito Tanzi hace varios años en su obra “Termites of the state”, en la cual nos comenta sobre las posibles causas o “termitas fiscales” que pueden

afectar la recaudación de impuestos en los países y la distribución de los impuestos en el mundo (Tanzi, 2001, p.3).

Sobre el particular, Tanzi advertía que el comercio electrónico, el uso del dinero electrónico, el comercio dentro de las empresas multinacionales que operan en varios países y la imposibilidad de gravar el capital financiero, entre otras circunstancias, podían llegar a ser factores que destruirían las estructuras de los sistemas tributarios tradicionales (Tanzi, 2001, p.3).

En esa misma línea, el Grupo de Expertos sobre fiscalidad de la OCDE también ha identificado los siguientes problemas de la tributación de la economía digital:

- a) La capacidad de las empresas para tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujetas a imposición debido a la imposibilidad de establecer un nexo conforme a las normas internacionales vigentes.
- b) La atribución de valor creado a partir de la generación de datos comerciales cuya importación está vinculada a la localización, mediante productos y servicios digitales.
- c) La calificación de las rentas derivadas de nuevos modelos empresariales.
- d) La aplicación de normas sobre fuentes vinculadas.
- e) Como garantizar la recaudación del IVA y los impuestos generales sobre el caso de entregas inter-fronterizas de bienes y servicios digitales (Cruz, 2016, p.43).

Ahora bien, debemos señalar que la economía en el Perú ha sido también parte de estos cambios, por lo que distintos modelos de negocio han venido experimentando una transformación digital, o incluso muchos de ellos han surgido propiamente a partir de este contexto digital.

Así, en nuestro contexto es cada vez más común que un consumidor peruano promedio mantenga una suscripción para acceder a contenidos de películas o música desde su casa utilizando Netflix, HBO Go, Disney+ o Spotify; que prefiera pedir comida por a domicilio a través de alguno de los varios aplicativos existentes como Glovo, Uber Eats, Rappi; que evalúe y escoja el hospedaje para sus próximas vacaciones dentro o fuera

del país por medio del portal Airbnb, o incluso que indague la adquisición de productos o servicios a través de Facebook u otros portales en línea.

Teniendo en cuenta el contexto peruano y la casuística materia de análisis de nuestra investigación, resulta pertinente profundizar en los problemas a) y c) previamente mencionados por los expertos de la OCDE, pues actualmente las rentas provenientes de algunos servicios digitales prestados a personas naturales en el país no se encuentran gravadas en Perú, ya sea porque no existe un criterio de conexión con el país de la fuente o porque no existe una norma que califique la naturaleza de la renta de los nuevos modelos de negocios.

Debemos señalar que la mayoría de los sistemas tributarios de los países en desarrollo fueron diseñados bajo un contexto económico y social previo a la era digital, en la cual resultaba impensable que un sujeto no domiciliado logre tener una presencia significativa en el país de la fuente sin que ello implique una presencia física, usualmente mediante un establecimiento permanente en el país.

No obstante, la economía digital genera una disrupción en los modelos de negocios y en el funcionamiento de la economía, pues mediante el internet y las TIC, una empresa puede plenamente mantener una presencia significativa en un país incluso sin necesidad de contar con una movilidad de recursos humanos o tangibles para desarrollar sus actividades económicas.

Siendo ello así, los negocios mencionados podrían elegir allocarse en cualquier país de residencia, pero teniendo como objetivo llevar a cabo sus operaciones en otros países, lo cual ha contribuido también a generar “un desvío de las utilidades hacia jurisdicciones de baja tributación” (CEPAL, 2019, p.47).

En el Perú, si bien el ordenamiento tributario peruano vigente contempla un tratamiento impositivo sobre ciertos servicios prestados por no domiciliados mediante la utilización de plataformas digitales, recientemente la Administración Tributaria ha identificado nuevos modelos de negocio de la economía digital que no estarían tributando, ya sea por la ausencia de regulación sobre estos servicios, por la falta de claridad en las normas vigentes, o en todo caso por la dificultad que podría representar verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en tanto que estos servicios en su mayoría son prestados a personas naturales domiciliadas.

En dicha línea, en un inicio la Administración Tributaria declaró ante medios periodísticos que las rentas obtenidas por la plataforma de Netflix provenientes de las suscripciones de personas naturales se encontraban gravadas con el Impuesto General a las Ventas (IGV), por lo que solo era necesario regular los medios para garantizar el cumplimiento de tal obligación tributaria (Ohara, 2019).

No obstante, posteriormente la SUNAT declaró que estaba evaluando incorporar un nuevo supuesto en la Ley del IGV para poder gravar los servicios digitales prestados a personas naturales de manera similar al caso de la importación de intangibles, por lo que sería necesario aprobar su propuesta normativa en coordinaciones con el Ministerio de Economía y Finanzas (Gestión, 2019).

Como podemos observar, la posición de la Administración Tributaria ha virado en los últimos meses, y creemos que ello se debe a que no existe claridad en nuestra normativa, al menos respecto a la aplicación del IGV a las rentas provenientes de los nuevos modelos de negocios digitales.

Bajo este marco, el tema de investigación del presente trabajo consiste en determinar si bajo nuestro ordenamiento tributario vigente los nuevos modelos de negocio de la economía digital prestados a personas naturales se encuentran afectos tanto al Impuesto a la Renta como al Impuesto General a las Ventas, revisando también la legislación de algunos países de Latinoamérica, de la Unión Europea y las tendencias expuestas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) al formular recomendaciones para legislar sobre este tipo de servicios.

Creemos que en el Perú existe una deficiente regulación normativa respecto al tratamiento tributario de las rentas provenientes de las aplicaciones digitales tipo Netflix y Airbnb obtenidas por los servicios prestados a personas naturales domiciliadas, siendo que este tipo de negocios representa una actividad que bien, bajo el marco constitucional de nuestro estado, tendría que encontrar un tratamiento fiscal acorde a su situación. Ello podría ser atendido mediante la inclusión de una regulación sobre el criterio de conexión con el país de la fuente, configuración del hecho imponible, base imponible y otras consideraciones para una imposición en el país de dichas rentas con el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas.

Con la finalidad de alcanzar este objetivo, en el primer capítulo del trabajo de investigación se describirán brevemente las principales características de los servicios digitales de las empresas de aplicativo prestados a personas naturales domiciliadas,

tomando de modo referencial para nuestra investigación las plataformas de Netflix y Airbnb.

Asimismo, pasaremos a resumir el estado actual de la problemática fiscal en el Perú de estos nuevos negocios digitales, en base al análisis de la legislación interna y teniendo en cuenta la información sobre las posibles propuestas de regulación de estos servicios, las cuales han sido expuestas por funcionarios del Estado en medios periodísticos y resumidas en los párrafos precedentes.

Con relación a la imposición a la renta, particularmente se analizará la definición de servicios digitales y los criterios de conexión de renta de fuente peruana previstos en las normas vigentes, considerando para ello una interpretación sistemática de las fuentes normativas existentes (incluyendo lo previsto en las exposiciones de motivos y proyectos de ley), así como la doctrina y jurisprudencia sobre la materia, a efectos de determinar la forma más idónea de incorporar un nuevo supuesto de conexión de la renta de no domiciliados o modificar la definición de servicios digitales recogida por la actual norma, de forma que pueda sujetarse a imposición incluso las rentas obtenidas por servicios digitales utilizados económicamente en el Perú por personas naturales.

Con relación a la imposición al consumo (IGV), se determinará si existe claridad en la norma para gravar los servicios de las empresas de aplicativos prestados a personas naturales en el Perú, o si es necesaria una modificación normativa que incorpore una nueva operación gravada con el Impuesto General a las Ventas.

Ahora bien, en el segundo capítulo, pasaremos a describir las tendencias de la OCDE sobre la tributación de estos nuevos modelos de negocio de la economía digital, así como a analizar las legislaciones comparadas de países de Latinoamérica que han tomado la vanguardia en la regulación de los servicios de las plataformas digitales, así como la normativa de la Unión Europea.

En el tercer capítulo, pasaremos a formular una propuesta para el tratamiento tributario en el IR y el IGV de los servicios digitales de las empresas de aplicativo prestados a personas naturales, considerando las deficiencias de la normativa vigente y los aspectos más relevantes de otras legislaciones mediante el método comparado.

Sobre el particular, somos de la opinión que en el caso de las empresas de aplicativos de suministro de contenidos digitales como Netflix, las rentas provenientes de su negocio deben calificar como renta de fuente peruana mediante la modificación del

criterio de utilización económica o uso de mercado, que actualmente solo se configuraría con el uso de un servicio digital por un sujeto que genere renta de tercera categoría. Así, consideramos que este tipo de rentas debe regularse -al menos preliminarmente- de forma especial, estableciendo una tasa reducida o considerar que solo un porcentaje de la renta obtenida es de fuente peruana y no la totalidad de los ingresos.

En cuanto a las plataformas digitales como Airbnb, consideramos que los beneficios obtenidos por estos portales deben calificar como renta de fuente peruana bajo el criterio uso del mercado peruano, siendo que también deberían ser gravados con una tasa reducida.

Por el lado del IGV, somos de la opinión que en la medida que el consumo de los servicios de las empresas de aplicativo se realiza en el país, correspondería aplicar este impuesto en el Perú; no obstante, la legislación vigente no contempla esta operación como una utilización de servicios gravada cuando el usuario del servicio no es habitual, por lo que es necesario incorporar expresamente la afectación del IGV a dichos servicios digitales, tal como se ha realizado de forma significativa en otras legislaciones.

Cabe precisar que aun cuando la Administración Tributaria (SUNAT) y el Ministerio de Economía y Finanzas han manifestado encontrarse próximos a publicar una norma que regulará la afectación con el IGV a los servicios digitales por medio de estas plataformas, destacamos que la investigación y análisis planteados en el presente trabajo incorporan una perspectiva de eventual regulación con el Impuesto a la Renta sobre estas operaciones, y que igualmente podrá ser de utilidad a cualquier lector, a efectos de tener una visión general de la regulación sobre estos nuevos modelos de negocios, lo que también permitirá evaluar la idoneidad de la propuesta regulatoria que en definitiva se aplique en nuestro país.

CAPÍTULO PRIMERO: ESTADO DEL ARTE

I. Marco Conceptual

Antes de desarrollar el tratamiento tributario de las empresas de aplicativos digitales, debemos tener en cuenta las características de cada tipo de plataforma digital, ya que las discusiones internacionales sobre la tributación de este tipo de negocios difieren en cierta manera para cada tipo de plataforma:

- Las plataformas o aplicativos de suministros digitales:

Dichas plataformas brindan acceso directo a contenidos digitales tales como películas, series o música. Entre las principales plataformas digitales en el mundo, tenemos a Netflix, Disney+, HBO Go, Amazon Prime Video, Spotify, Tidal, entre otros.

Dichas empresas ofrecen contenidos digitales que son utilizados o consumidos -en función a su particular demanda del usuario- por un conjunto de sus suscriptores. En este tipo de aplicativos, el usuario accede al contenido digital para su uso y consumo a cambio de un pago por la suscripción, sin necesidad de realizar alguna colaboración o interacción adicional con la plataforma.

Es importante señalar que Netflix es una plataforma de streaming (o transmisión en directo) que brinda la posibilidad transmitir en línea videos, series y otros contenidos audiovisuales, sin necesidad de una descarga previa del contenido en un dispositivo tecnológico. Así, Netflix cobra una suscripción al usuario del servicio, la cual le permite acceder a la plataforma digital que tiene diversos títulos de películas, series y similares que pueden ser reproducidos online. Cabe precisar que el usuario de la plataforma no obtiene titularidad sobre la obra audiovisual sino la posibilidad de utilizar o consumir el servicio de streaming.

Figura 1: Servicio Netflix



Fuente: Adaptado de Netflix, 2019.

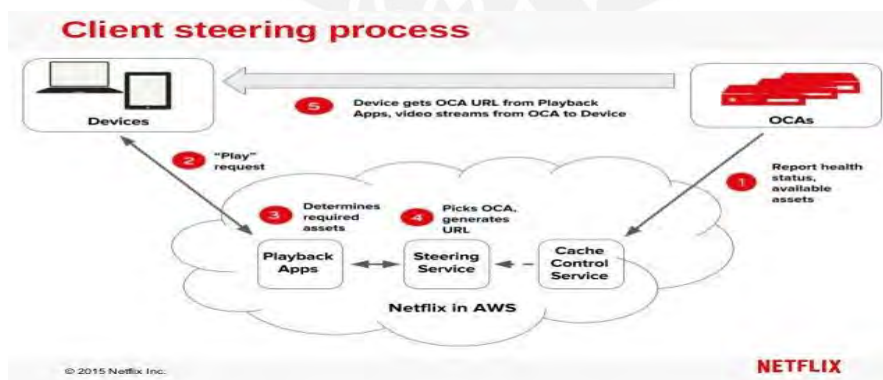
Este negocio ha tenido un gran crecimiento en los últimos años. Así, en el año 2018, Netflix registró ingresos mundiales por 15,794.3 millones de dólares, representado un incremento del 35% por ciento en comparación al año 2017 (Netflix, 2019, p. 3). Asimismo, en el año 2017, la Compañía registró 102 millones de dólares de ingresos sólo por ventas en el Perú (CEPAL, 2019).

Ahora bien, Netflix obtiene ingresos por sus servicios brindados a través del internet a suscriptores en todo el mundo, no obstante, en muchos casos los ingresos de la Compañía solo se encuentran afectos en el país de residencia de la Compañía (Estados Unidos).

A partir de esta situación, los gobiernos empiezan a tomar medidas para adecuar sus sistemas tributarios con el fin de poder gravar las ganancias de estos nuevos modelos de negocio.

Es preciso señalar que las rentas obtenidas por Netflix resultan de la contraprestación por el servicio de acceso a su plataforma con contenido digital -suscripción-, que puede ser aprovechado por el suscriptor vía streaming por medio de cualquier dispositivo electrónico. Netflix tiene una red de distribución de contenido con servidores y ordenadores de almacenamiento en la nube distribuidos en todo el mundo.

Figura 2: Proceso de recepción del servicio Netflix



Fuente: Netflix 2015

- Las plataformas multilaterales: Este modelo de negocio implica la puesta a disposición de los usuarios de interfaces o plataformas digitales multifacéticas, que permiten a las personas localizar a otras personas con similares intereses e interactuar entre sí, facilitándose así operaciones económicas subyacentes que se realizan directamente entre los usuarios. De allí que usualmente, se denominan como «servicios de intermediación, destacando Airbnb, Uber, Amazon, etc.

En el caso de la plataforma de Airbnb, podemos observar que este tipo de negocios no brindan el servicio requerido por el usuario directamente, sino más bien actúan como una suerte de intermediario entre prestadores de servicios de alojamiento, y terceros interesados en contactar y reservar dichos servicios.

En el caso de Airbnb, la empresa obtiene una comisión diferenciada entre anfitriones y usuarios, como contraprestación por el uso de su plataforma. Así, la plataforma aplica una comisión que oscila del 3-5% de la retribución que obtiene el anfitrión de cada reserva. Por el lado del usuario, la plataforma aplica una comisión que oscila entre el 14% al 20% del importe de la reserva, como se puede observar en el siguiente esquema:

Figura 3: Servicio airbnb



Fuente: Adaptado de Airbnb, 2019.

A diferencia de las plataformas de suministro de servicios digitales, en estas plataformas multilaterales o colaborativas se puede observar en mayor medida el aporte de valor de los usuarios al negocio, ya sea mediante su propia interacción dentro de la plataforma, la cual genera mayor popularidad en el mercado, o incluso mediante las opiniones, recomendaciones y calificaciones de los servicios ofrecidos mediante la plataforma; es decir, el usuario de estas

plataformas no actúa como un simple consumidor de un servicio, sino que realiza actuaciones que procuran valor al contenido ofrecido en la plataforma.

La plataforma de Airbnb se forma a partir del negocio tradicional de hospedaje de habitaciones para turistas. Sin embargo, el éxito de este negocio fue la idea que tuvieron un recién graduado de la escuela de Diseño de Rhode Island (Brian Chesky) y un ingeniero en ciencias computacionales de Harvard (Nathan Blecharczyk), para crear una nueva forma de rentar espacios de alojamiento basada en la economía colaborativa (Soltero, 2017, 350).

Ello ha permitido que hoy en día, se pueda acceder a alternativas de alojamiento con menores costos en comparación con la industria hotelera, situación que ha llevado al éxito de este negocio, el cual paso a ocupar el tercer lugar de la lista de las empresas unicornio de la revista Fortune, estimando ingresos por 25.5 billones de dólares. (Soltero, 2017, 350).

Actualmente, Airbnb ha tenido también un impacto en la economía del Perú. Según cifras publicadas del observatorio de la Universidad San Martín de Porres, la demanda de servicios de hospedaje tradicional en nuestro país ha presentado una caída del 30% en el último año, dado que los turistas han optado por rentar espacios ofrecidos por ciudadanos peruanos a través de Airbnb, debido a sus menores costos en comparación a las ofertas del mercado hotelero (Rosales, 2019).

En este punto, debemos dejar claro que el análisis de la tributación de la plataforma multilateral o colaborativa (servicios de intermediación), no se encuentra relacionado a la tributación que debe corresponder a los usuarios y proveedores que utilizan dicho mecanismo para concretar el intercambio de bienes o servicios, sino más bien a las rentas obtenidas por las propias plataformas manejadas por compañías con residencia en el extranjero, rentas provenientes de las comisiones que cobran por el uso y/o acceso a la plataforma.

Ahora bien, estando orientado nuestro trabajo a la tributación de las plataformas digitales, debemos tener presente que si bien existen distintos tipos de plataformas, no consideramos adecuado que exista una regulación tributaria particular en función a cada tipo de plataforma, pues estos servicios pueden ser tratados en su conjunto bajo la categoría de servicios digitales, teniendo en cuenta que es mejor tener una

regulación amplia y genérica bajo el supuesto probable que en un futuro puedan surgir nuevos tipos de plataformas digitales.

Ahora bien, la actual legislación peruana establece que las rentas provenientes de los servicios digitales utilizados por personas jurídicas domiciliadas se encuentran sujetas a la retención del IR con la tasa del 30%, mientras que en materia del IGV No Domiciliados, los usuarios locales que utilizan dichos servicios se encuentran obligados a asumir un impuesto del 18%.

Sin embargo, dicha normativa solo es aplicable a los servicios que sean prestados a perceptores de rentas de tercera categoría, encontrando un vacío legal en la normativa tributaria para sujetar a imposición en el país a las rentas obtenidas por empresas de aplicativos que, por lo general, ofrecen servicios a usuarios personas naturales.

Al respecto, evaluaremos si resulta necesario modificar la legislación tributaria actual para que los servicios de estas plataformas digitales se encuentren sujetos a imposición tributaria en el País, pasando luego a plantear alternativas de regulación de dichos servicios digitales en base al análisis de nuestra legislación interna actual y la experiencia comparada.

1.1. De la imposición a la renta a los servicios digitales

Del análisis de las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta sobre servicios digitales brindados por no domiciliados, hemos advertido que no hay normas de vinculación o conexión de las rentas por “servicios digitales” que alcancen a las rentas de servicios digitales prestados a personas naturales domiciliadas (no empresas o personas con negocio), así como la imposibilidad actual de establecer obligaciones tributarias a empresas no domiciliadas que no tienen un establecimiento permanente en el país.

Sobre la regulación de los servicios digitales en la Ley del Impuesto a la Renta, debemos señalar que el 23 de diciembre del 2003 se publicó el Decreto Legislativo No. 945 que modificó la Ley del Impuesto a la Renta con el fin de incorporar como un supuesto gravado con el impuesto a los servicios digitales prestados a través de internet que se utilicen económicamente en el Perú.

Al respecto, debemos señalar que la doctrina fiscal internacional reconoce distintos criterios de vinculación para determinar que una renta debe tributar en el país, entre ellos, podemos mencionar los siguientes:

(i) el criterio de la situación de la fuente productora; (ii) criterio del lugar de prestación de los servicios; (iii) criterio del lugar de la utilización económica, (iv) criterio del uso del mercado, entre otros, criterios que son tradicionalmente utilizados por los países para justificar la imposición a las rentas generadas por no domiciliados (Exposición de Motivos del Decreto Legislativo 945, 2003).

Sobre el particular, la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 945 señala que el criterio de utilización económica implica que se identificará una conexión de la renta del no domiciliado con el país de la fuente cuando el aprovechamiento económico de la fuente de la renta se produzca en dicho país.

Un ejemplo de este criterio es la colocación financiera de capital en el país, en el que la fuente (capital) de los ingresos (intereses pagados al exterior) se aprovecha económicamente en el país de la fuente. No obstante, este criterio ha sido utilizado también para ciertos servicios como los de asistencia técnica y servicios prestados mediante el uso de internet (2003,4).

Asimismo, la referida Exposición de Motivos señala que el criterio de uso del mercado implica la conexión de la renta de las actividades económicas de un no domiciliado sin la configuración de un EP. Este criterio se justificaría en la ventaja que obtiene el no domiciliado del uso del mercado para poder proyectar sus actividades sin tener presencia física en el mercado donde se encuentran ubicados los consumidores de sus servicios (2003,4).

De este modo, el referido Decreto incorporó en la Ley del Impuesto a la Renta, el criterio de vinculación de las rentas de los servicios digitales en función a que se verifique la utilización económica, uso o consumo en el país. Es así, que recién desde el año 2004, las rentas provenientes de servicios digitales pasaron a encontrarse gravadas en el Perú siempre que dichos servicios se utilicen económicamente en el país.

En efecto, el artículo 9 del reglamento de la Ley del IR define como servicio digital a todo servicio que se pone a disposición de un usuario a través de internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, mediante acceso en línea y esencialmente automáticos. No son viables en ausencia de la tecnología de la información (Decreto Supremo No.122-94-EF, 1994,9).

Conforme a lo señalado en la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso b) del Artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las características o requisitos esenciales para que un concepto califique como servicio digital son las siguientes:

- a) Debe tratarse de un servicio, esto es, la realización de una prestación de una persona para otra.

La Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 945 publicado el 23 de diciembre de 2003 señala que, de las distintas manifestaciones del comercio electrónico, nuestra legislación únicamente recogió como renta de fuente peruana a los servicios digitales, no a los bienes digitales (2003).

Sobre este particular, Silvia Muñoz señala que “el servicio digital conlleva implícitamente una prestación de hacer, con contenido generalmente intelectual o intangible cuya ejecución no está circunscrita a un lugar físico determinado y que, además, se pone a disposición del usuario a través de medios electrónicos” (Muñoz, 2008, p.176).

- b) El servicio debe prestarse a través del Internet o de cualquier otra conexión similar, no es determinante la forma en cómo se procese la información (procesamiento inmediato o en batch) sino más bien el medio necesario para llevar a cabo el servicio.

En este punto, Silvia Muñoz indica que “el punto medular del servicio digital es que su prestación beneficie al titular en forma inmediata,

permitiendo que, cuando el usuario accede al sistema, el servicio se agote (se use o se consuma) en forma instantánea” (2018, p. 29).

Muñoz señala que para que se configure esta característica tienen que presentarse los siguientes elementos:

- Se debe tener la posibilidad de consumir o usar los servicios a través de un medio electrónico.
 - El consumo y aprovechamiento debe darse de forma instantánea y simultánea al momento en que se accede al sistema, es decir “en línea”, pues como lo hemos señalado en nuestra legislación se recoge el comercio electrónico directo (on line).
 - El uso o consumo debe efectuarse de manera remota, sin presencia física; y finalmente el servicio debe ejecutarse en tiempo real, esto es inmediato (2018, p.29).
- c) El servicio debe ser esencialmente automático. Esto es, debe requerir una mínima intervención humana.

Sobre este punto, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) mediante el Informe No. 018-2008-SUNAT/2B0000, señala que para considerar a un servicio como esencialmente automático “debe requerir una mínima intervención humana. En tal sentido, conforme a la segunda acepción del término, automático es “dicho de un mecanismo: Que funciona en todo o en parte por sí solo”. Vale decir, debe ser esencialmente automatizado” (2008).

Esto último implica que el servicio se preste sin necesidad de intervención humana y que sea el sistema quien realice por sí mismo y sin intervención humana la prestación del servicio de manera inmediata, característica que hemos indicado que en los servicios digitales resulta esencial para catalogar a un servicio como tal.

Alex Córdova al referirse a esta característica señala que “es propia de las operaciones de e-commerce e implica que el servicio digital es lógico,

interactivo y donde la intervención humana sea accesoria (Córdova, 2011, p. 209).

- d) Debe depender de la tecnología de la información, lo que implica que sólo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informáticas.
- e) Depende de la tecnología de la información, lo que implica que solo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informática.

Otro punto muy importante a considerar es que la norma actual establece como criterio de vinculación de la renta proveniente de los servicios digitales, el lugar de utilización, uso o consumo económico.

Al respecto, el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que un servicio digital se utiliza económicamente en el país cuando es utilizado por un receptor de rentas de tercera categoría para sus actividades o por una entidad del sector público (Decreto Supremo No.122-94-EF, 1994,4-A).

Sobre este punto, recientemente la SUNAT mediante el Informe No. 110-2019-SUNAT/7T0000 ha señalado que:

En el supuesto de una empresa domiciliada en el Perú que suscribe un contrato con una persona jurídica no domiciliada mediante el cual esta última autoriza a la primera de estas a comercializar en el país claves de acceso correspondientes a una suscripción anual para el uso de un conjunto de servicios estandarizados en la nube del referido proveedor no domiciliado, los cuales consisten en la disposición en línea de un software estándar, y sus actualizaciones, correcciones y modificaciones, siendo que por tal operación:

- El proveedor no domiciliado no efectúa, a favor de la empresa domiciliada, ninguna cesión de la titularidad de todos, alguno o algunos de los derechos patrimoniales sobre el referido software que conlleven el derecho a su explotación económica o le permita a esta su reproducción o modificación con cualquier otro fin que no sea habilitarlo para su uso.

- No se entregan licencias de uso del aludido software al usuario final del mismo (SUNAT, 2019).

En ese caso, la SUNAT señala que la renta del no domiciliado por el acceso a un servicio en línea a un software –servicio con las mismas características de los servicios de las plataformas digitales- constituye renta de fuente peruana por servicios digitales utilizados económicamente, usados o consumidos en el país, por una empresa domiciliada.

De este modo, queda claro que un servicio digital prestado por un no domiciliado solo genera renta de fuente peruana cuando sirve para el desarrollo de las actividades económicas de un contribuyente perceptor de rentas de tercera categoría, las cuales derivan de actividades o negocios habituales de venta, servicios u otro.

Podemos entonces observar que la Ley del Impuesto a la Renta no grava a los servicios digitales que sean prestados por un sujeto no domiciliado a personas naturales que no perciban rentas de tercera categoría.

Siendo ello así, aun cuando los servicios prestados por las plataformas de suministros digitales y las plataformas multilaterales o colaborativas califiquen bajo la definición de servicios digitales de la Ley del Impuesto a la Renta, las rentas que se deriven de los servicios prestados a usuarios personas naturales residentes en el Perú no se encontrarían dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

1.2. De la imposición al consumo sobre los servicios digitales

Con respecto al Impuesto General a las Ventas, el inciso b) del artículo 1 de la Ley del IGV dispone que dicho impuesto grava, entre otras operaciones, la prestación o utilización de servicios en el país.

En su artículo 3, la Ley define el término “servicios” como “toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto; (...)” (Decreto Supremo 055-99-EF,94).

Nótese que la definición de servicios aplica para el supuesto de prestación de servicios y utilización de servicios, pero se entiende que podría configurarse una utilización de servicios incluso cuando la renta del no domiciliado (no categorizable en caso no calificar como renta de fuente peruana) no califique en estricto como de tercera categoría, pero si sea de carácter empresarial.

Debemos advertir que en la prestación de servicios el contribuyente es el prestador del servicio y en la utilización de servicios es el usuario, en ambos supuestos la calidad de contribuyente recae solo en los sujetos que desarrollen actividad empresarial de acuerdo con el artículo 9 de la Ley del IGV.

En efecto, debemos señalar que el artículo 9 de la Ley del IGV precisa que:

(...) calificarán como sujetos del impuesto, aquellos sujetos que realicen cualquiera de las operaciones sujetas al impuesto, esto es; entre otros, los sujetos que “*presten en el país servicios afectos*”, así como los sujetos que “*utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados*” (Decreto Supremo 055-99-EF, 1999).

De esta manera, encontramos que las normas del IGV han dividido la imposición sobre los servicios, considerando aquellos prestados en el país por sujetos del IGV, gravados en la forma de “prestación de servicios”; y prestados desde el exterior por sujetos no domiciliados como utilización de servicios, en la cual es sujeto del impuesto el usuario domiciliado que utilice en el Perú los servicios prestados por lo no domiciliados. En este último supuesto, será igualmente relevante que el usuario local del servicio califique como un sujeto del IGV que desarrolla actividad empresarial, para que se configure el impuesto por utilización de servicios.

Cabe precisar que el numeral 9.2 de la Ley del IGV establece que son sujetos del impuesto las personas naturales que no realicen actividad empresarial, cuando realicen de manera habitual las demás operaciones gravadas con el impuesto. Asimismo, la habitualidad se determinará en función de la naturaleza de la operación, característica, monto, volumen según lo establecido en el reglamento.

Por su parte, el reglamento de la Ley del IGV establece que en el caso de servicios siempre se consideraran habituales los servicios onerosos que sean similares a los de carácter comercial.

Entendemos que las características recogidas por las normas citadas, permitirían determinar cuando una persona natural realiza un servicio con un objeto mercantil; es decir, cuando está actuando como empresa, solo así resultaría comprendido como un sujeto del impuesto para el IGV.

Sobre este punto, Walker Villanueva opina que:

La única diferencia relevante con la importación de bienes, en cuanto al fundamento técnico para gravar la utilización de servicios, es que esta solo está gravada si el usuario del servicio es sujeto del IGV. Esto es, si se trata de una persona jurídica que ejerce actividad empresarial o de entidades que, no ejerciendo dichas actividades, sean habituales (...)

Sin embargo, entendemos que el no gravar este tipo de servicios se sustenta en una cuestión de control fiscal. Además, creemos que no hay un comercio muy activo de servicios de proveedores extranjeros a consumidores finales, salvo el comercio digital de bienes y de servicios, en los cuales si convendría repensar este criterio tradicional de gravar la utilización de servicios solo cuando el usuario sea un sujeto del IGV (Villanueva, 2014, p.195).

De acuerdo a lo expuesto, podemos observar que la legislación actual del IGV, únicamente ha planteado la afectación de los servicios prestados por no domiciliados, en el caso que el usuario local de dichos servicios realice actividad empresarial.

Haciendo un paréntesis, en el año 2003 se publicó el Decreto Supremo 017-2003-EF que en su quinta disposición final estableció que para efectos del IGV, la retribución por la utilización de servicios calificaría como renta de fuente peruana de tercera categoría cuando el servicio sea consumido o empleado en el Perú; es decir, no habría necesidad de examinar que la renta obtenida por el no domiciliado califique como de tercera categoría para que podamos estar frente a una utilización de servicios en el país.

Entendemos que lo pretendido por la referida norma reglamentaria fue establecer que para efectos del IGV, tratándose de la utilización de servicios en el país, los ingresos que pueda generar un no domiciliado, a pesar de que sean de fuente extranjera, puedan ser susceptibles de ser calificados como de tercera categoría para efectos del IGV.

Debemos advertir que indistintamente de las características del servicio prestado –que bajo esta disposición reglamentaria abarcaría a todo servicio de naturaleza empresarial, más allá de su calificación como renta de fuente peruana para el IR-, para que en definitiva nos encontremos ante una utilización de servicios, el usuario debe calificar como sujeto del impuesto.

Por otro lado, respecto al criterio para determinar cuándo un servicio prestado por un sujeto no domiciliado se entenderá consumido o empleado en el territorio peruano, no encontramos en la normativa del IGV una definición que pueda dar mayores luces del entendimiento de este criterio.

No obstante, el Tribunal Fiscal ha venido señalando que, para efectos de determinar la ocurrencia del consumo o empleo en el territorio peruano de un servicio, debe observarse el lugar donde el beneficiario inmediato llevó a cabo el primer acto de disposición del servicio.

Así, el Tribunal Fiscal ha señalado en su Resolución No. 225-5-2000:

"el modo de establecer si un servicio es utilizado en el país, es decir, si es consumido o empleado en el territorio nacional, es en función del lugar donde el usuario -el que contrató el servicio- llevará a cabo el primer acto de disposición del mismo" (Tribunal Fiscal, 2000, p. 2).

En resumen, podemos señalar que en materia del IGV nuestra legislación nacional ha contemplado únicamente el supuesto de utilización de servicios como un hecho gravado con el impuesto respecto a servicios prestados por sujetos no domiciliados, por lo que nos corresponderá analizar si existe sustento jurídico para gravar con IGV los servicios digitales ofrecidos por las plataformas digitales, y si para ello será necesario modificar la normativa actual o si ésta es suficiente para que el uso de un servicio digital por una persona natural configure un hecho gravado con el impuesto.

En líneas generales, hemos advertido que la normativa tributaria, jurisprudencia y doctrina nacional tiene una regulación clara para los servicios digitales prestados a sujetos empresariales, pero carece de un tratamiento adecuado de los servicios digitales cuando son consumidos por personas naturales sin actividad empresarial.



CAPÍTULO SEGUNDO: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

II. Problemática de la regulación tributaria de los servicios digitales:

2.1 Problemas de la normativa tributaria del Impuesto a la Renta aplicable a los servicios digitales

Consideramos que el primer aspecto que debe analizarse es si existe un sustento jurídico tributario que justifique la decisión de gravar las rentas de las empresas de aplicativos digitales, obtenidas por el uso por parte de personas naturales de estas plataformas.

En primer lugar, debemos señalar que el tratamiento tributario de los servicios digitales no es un tema cerrado a nivel mundial, pues ha venido cambiando en los últimos años ante el desarrollo de la economía digital y los intereses económico de los países.

Al respecto, debemos señalar que la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), ha publicado recientemente información muy importante sobre la potencial recaudación que los países obtendrían en caso de someter las rentas de los “nuevos” servicios digitales a un impuesto a las ganancias y al Consumo. Así, en el caso del Perú, el informe reporta que, si nuestro país hubiese gravado en el 2017, las ganancias de dichos servicios con una tasa del 3% sobre su renta y una tasa del 18% con el IGV, se hubiese recaudado un total de 35 millones de dólares (CEPAL, 2019).

Figura 5: Recaudación de IVA servicios digitales.

Cuadro II.2

Estimación de la recaudación potencial de IVA e impuesto sobre los servicios digitales
(En millones de dólares anuales y porcentajes)

	Argentina	Bolivia (Estado Plurinacional de)	Brasil	Chile	Colombia	Costa Rica	Ecuador	México	Perú	Uruguay
Ventas										
Uber	32,3	2,5	121,3	14,9	22,6	2,6	6,6	78,8	102,7	2,5
Netflix	223,1	19,5	806,9	110,0	172,4	20,0	47,0	578,8	34,8	18,7
Spotify	75,4	6,6	272,4	37,2	58,3	6,8	15,9	195,7	34,8	6,3
Apple	166,8	14,4	616,6	81,8	127,9	14,7	35,4	429,5	75,9	14,0
Total	497,6	43,0	1 817,2	243,9	381,2	44,0	104,9	1 282,8	227,1	41,5
Tasas (en porcentajes)										
IVA	21,00	13,00	9,25	19,00	16,00	13,00	12,00	16,00	18,00	22,00
Impuesto sobre los servicios digitales	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00	3,00
Recaudación potencial										
IVA	86,4	4,9	153,9	38,9	52,6	5,1	11,2	176,9	34,6	7,5
Impuesto sobre los servicios digitales	0,7	0,1	3,3	0,3	0,5	0,1	0,2	1,9	0,3	0,1
Total	87,1	5,0	157,1	39,3	53,1	5,1	11,4	178,8	35,0	7,5
Recaudación potencial (en porcentajes del PIB)										
IVA	0,0156	0,0143	0,0086	0,0156	0,0186	0,0088	0,0112	0,0164	0,0178	0,0142
Impuesto sobre los servicios digitales	0,0001	0,0003	0,0002	0,0001	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002	0,0002
Total	0,0157	0,0146	0,0088	0,0157	0,0188	0,0088	0,0114	0,0166	0,0180	0,0142
Recaudación potencial (en porcentajes de la recaudación de impuestos sobre bienes y servicios)										
IVA	0,1086	0,1006	0,0675	0,1414	0,2523	0,0983	0,1090	0,2463	0,2422	0,1378
Impuesto sobre los servicios digitales ^a	0,0009	0,0021	0,0014	0,0011	0,0024	0,0019	0,0019	0,0026	0,0021	0,0018
Total	0,1095	0,1027	0,0689	0,1429	0,2547	0,0983	0,1109	0,2489	0,2450	0,1378

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de L. Hernández y P. Albagli, "Economía digital: oportunidades y desafíos", *Documento de Trabajo*, N° 40, Santiago, Centro Latinoamericano de Políticas Económicas y Sociales (CLAPES UC), 2017.

Nota: Las ventas por empresa son las estimadas por Hernández y Albagli (2017). Sin embargo, las cifras de recaudación difieren de las presentadas en ese estudio por lo siguiente: i) se está considerando que Uber pagaría IVA sobre la comisión de intermediación, mientras que en el estudio mencionado se considera exento de IVA; ii) se incluye un impuesto del 3% en vez de la retención general de impuesto sobre la renta, y iii) no se considera la recaudación por concepto de derechos arancelarios.

^a Según la clasificación de impuestos de la OCDE, el impuesto sobre los servicios digitales se considera un impuesto sobre servicios específicos dado que su base gravable son los ingresos brutos.

Fuente: CEPAL (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe*.

Tal como se puede observar en el cuadro anterior, el servicio digital que obtuvo mayor rentabilidad en el Perú en el 2017 fue Netflix, por lo que considerando la tendencia mundial de incremento de ingresos de esta plataforma en el año 2019 y el aumento evidente de la cantidad de suscriptores, creemos que la recaudación potencial que podría obtenerse si se afectaran sus ingresos en los próximos años sería mayor a los 35 millones de dólares (CEPAL, 2019, p.78).

Sobre la recaudación potencial que se obtendría por los servicios digitales, debemos mencionar que uno de los principios del sistema tributario es el de suficiencia, el cual implica que el Estado debe generarse los suficientes ingresos para poder asumir el gasto público (Sanchez, 2002, p.27).

Ello de ninguna manera implicaría asumir que el Estado puede gravar indiscriminadamente cualquier renta, sin una previa justificación o límite. No obstante, debe considerarse que la propia necesidad del Estado de generar ingresos para poder cumplir sus fines y obligaciones constitucionales resulta en sí misma una justificación para que pueda desplegar su potestad tributaria sobre las rentas de sus residentes y sus no residentes, cuando las actividades de estos últimos tengan una vinculación con el país.

Otro aspecto constitucional que justificaría la afectación de las rentas de los servicios digitales prestados a personas naturales es el principio de igualdad tributaria, el cual implica que el Estado debe procurar un mismo tratamiento o carga impositiva a individuos que ostentan una misma capacidad contributiva.

Siendo ello así, veremos a continuación que este principio podría resultar vulnerado con el tratamiento tributario actual de las rentas obtenidas por plataformas digitales, ya que estos nuevos modelos de negocios no están recibiendo un tratamiento fiscal asimilable a las siguientes actividades:

- a) Las empresas que realizan prestación de servicios sin usar un medio o aplicativo digital.
- b) Las empresas nacionales de aplicativos digitales que tributan por sus rentas de tercera categoría.
- c) Las empresas no domiciliadas que realizan sus actividades con permanencia en el país mediante un establecimiento permanente, pese a que, en la práctica las plataformas digitales tienen permanencia en el País en el que desarrollan sus actividades a través del internet; es decir, la prestación de sus servicios no es de manera ocasional sino mas bien regular en el mercado del país de la fuente.

De este modo, consideramos que la imposición a la renta de las plataformas digitales por el uso estos aplicativos por personas naturales debería estar gravada, pese a no encontrar un consenso mundial sobre esta cuestión.

Ahora bien, como hemos desarrollado en el capítulo anterior, el Estado peruano justifica el gravamen a las rentas de los no domiciliados provenientes de los servicios digitales mediante el criterio de conexión de utilización económica en el país.

Sin embargo, este criterio de conexión se encuentra limitado a que la utilización económica de los servicios sea realizada por un sujeto domiciliado que realice actividad empresarial, por lo que las rentas de las plataformas digitales escapan del ámbito de aplicación del impuesto, al estar dirigidas a personas naturales que no utilizan la plataforma para destinarla a un uso comercial, sino más bien para un uso doméstico no lucrativo.

En ese contexto, queda claro que es necesario modificar la legislación actual para incorporar en la definición de utilización económica en los servicios digitales el criterio de uso de mercado, el cual implicaría que las rentas de las plataformas digitales provenientes de sus servicios a personas naturales calificarían como renta de fuente peruana, pues se encontraría relevancia en que el no domiciliado obtiene un beneficio económico del uso del mercado peruano, sin importar que el usuario del servicio sea una persona con actividad empresarial.

2.2 Problemas de la normativa tributaria del Impuesto al Consumo aplicable a los servicios digitales

Por el lado del IGV, por el principio de neutralidad del impuesto y la propia naturaleza del impuesto al valor agregado, no cabe ninguna duda que los servicios digitales deben ser gravados en el lugar de su consumo.

Actualmente, nuestra regulación tributaria no contempla expresamente como una operación gravada con el impuesto la utilización de servicios digitales en el país a favor de personas naturales.

Asimismo, las condiciones establecidas en la normativa que deben verse cumplidas para que una persona natural califique como sujeto del impuesto en la utilización de servicios no han sido debidamente desarrollados en las normas, jurisprudencia y doctrina nacional.

Creemos que ello se debe a que este supuesto de operación gravada con el IGV era poco común en el contexto de una economía tradicional y no generaba un gran impacto en la recaudación, por lo que no hay muchos pronunciamientos que nos permitan aclarar la definición de habitualidad para el caso de la utilización de servicios en el país como vimos en el capítulo anterior.

Siendo ello así, consideramos que la norma vigente no grava con IGV a los servicios de las plataformas digitales prestados a personas naturales que no desarrollan una actividad empresarial, pues la habitualidad debe ser evaluada respecto del sujeto del impuesto (usuario del servicio) y no respecto del servicio como parece entender la Administración Tributaria.

Al respecto, recientemente la SUNAT ha señalado en algunos medios de comunicación que las rentas de las plataformas digitales Netflix, Airbnb, entre otras se encuentran afectas al IGV y que no estarían pagando el impuesto debido a que no se ha establecido un modo de retención del impuesto a los no domiciliados, al parecer, la autoridad tributaria considera que la regulación actual contempla el IGV para la utilización de servicios de las plataformas digitales por personas naturales que no realicen actividad empresarial (Gestión,2019).

Ahora bien, en la medida que la discusión sobre la problemática de la tributación de los servicios digitales de las plataformas digitales es reciente en nuestro país, será necesario remitirse a la legislación, doctrina y jurisprudencia comparada para tener un panorama más amplio que nos ayude a estructurar nuestra propuesta de tratamiento tributario no solo sobre la base de las deficiencias detectadas en la legislación nacional sino en las alternativas regulatorias que han tomado diversos países.

Antes bien, la investigación tomará en consideración los avances sobre esta problemática expuestos en la Acción 1 “Como abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital” del Proyecto OCDE/G20 de la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS), la legislación, jurisprudencia y doctrina proveniente de los países miembros de la OCDE; fuentes que resultan relevantes por sus avances obtenidos a la fecha, más aun teniendo en cuenta que el Perú tiene como objetivo a mediano plazo integrarse como miembro de la OCDE.

2.2.1 Recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para la tributación de la economía digital

Actualmente, la OCDE no tiene una directiva aprobada por todos los países miembros de la organización sobre los principios fiscales que se adoptarán de cara a los avances de la economía digital; sin embargo, ya desde hace algunos años existen diversas propuestas o alternativas para incorporar nuevos criterios de atribución de beneficios y nuevas reglas sobre los criterios de conexión con los

países de la fuente que contemplen las acciones que deben tomar los países para afrontar los desafíos de la economía digital.

Así, la OCDE ha informado que estima que en el 2020 se debe tener un acuerdo sobre los lineamientos fiscales que adoptarán los países miembros para el tratamiento tributario de la economía digital (OCDE, 2019,4).

Por el lado del IVA, la OCDE ha preparado unas directivas del IVA a las operaciones internacionales que reitera la aplicación de los principios de neutralidad e imposición en el lugar de destino al IVA en las transacciones internacionales (OCDE, 2017, p.38).

De este modo, la Directiva 3.1 del IVA de operaciones internacionales de la OCDE señala que para propósitos del IVA aplicable a los intangibles y servicios internacionales se debe tomar en cuenta la legislación tributaria del país del consumo, aunque a diferencia de los bienes, en estos casos resultaría más difícil debido a la imposibilidad de efectuar un control fronterizo de los servicios e intangibles (OCDE, 2017, p.38).

En ese sentido, los principios de neutralidad e imposición en el país de consumo son igualmente aplicables a los servicios digitales. En efecto, si se verifica que el servicio que brindan las plataformas de suministros digitales y las plataformas multilaterales se consumen en el país, las rentas obtenidas por estos servicios se encontrarían afectos al IVA.

Sin embargo, en la medida que los actos de consumo en los servicios digitales son de muy difícil trazabilidad, se busca incluir un criterio que permita identificar el lugar de consumo de manera más fácil, por lo que la OCDE considera que una alternativa viable sería considerar que el país de consumo del servicio digital es el de la dirección del cliente.

Respecto al Impuesto a la Renta, tal como se había adelantado en el capítulo anterior, la OCDE ha identificado problemas relativos al nexo de la renta obtenida por las plataformas digitales con el país de los

usuarios de dichas plataformas, por lo que ha trabajado distintas propuestas para incorporar un criterio de conexión para dichas rentas.

En primer lugar, la OCDE ha desarrollado el concepto de presencia significativa para la configuración de un establecimiento permanente de una plataforma digital en función a criterios que evidencien la existencia de una presencia económica significativa en el país a través de la tecnología.

Algunos de los factores que permiten verificar la efectiva presencia en un país son el volumen de ventas o usuarios en el país, las relaciones con los clientes en el transcurso del tiempo, volúmenes de datos recolectados, plataforma con dominio en el país (Jaime Mas, 2018, 8).

A mayor abundamiento, en el documento los desafíos fiscales de la Economía digital elaborado por la OCDE en el 2014, se establecen algunos criterios que pueden llevar a concluir que una empresa tiene una presencia digital significativa en un país:

- a) Los bienes o servicios digitales se brindan de forma remota entre la empresa no domiciliada y los residentes de un país.
- b) La empresa no domiciliada tiene un gran número de contratos para la provisión de bienes o servicios desmaterializados.
- c) Los bienes o servicios digitales ofrecidos por la empresa son ampliamente consumidos o utilizados en el país que pretende gravar la renta.
- d) La empresa obtiene pagos significativos de sus clientes residentes en el país de la fuente como contraprestación de servicios que forman parte del giro principal del negocio (OCDE, 2014, p.145).

Otra alternativa que se plantea en la OCDE es incorporar una retención en la fuente sobre los ingresos provenientes de los servicios digitales prestados por empresas no domiciliadas, en otras palabras, si bien no calificarían como EP bajo el concepto tradicional si se configuraría una renta gravable sujeta a retención. Asimismo, la OCDE plantea que la retención no debería ser efectuada por los

consumidores finales sino por las entidades financieras que actúan como intermediarias en el pago de estos servicios.

Por otro lado, también se ha llegado a plantear un impuesto a las transacciones electrónicas que pretendería someter a gravamen el uso de la banda ancha por los sitios web de las empresas que brindan servicios digitales como videos, música y videojuegos.

Sin perjuicio de lo anterior, en el 2019, la OCDE elaboró un plan exclusivo para abordar los desafíos fiscales de la digitalización de la economía estableciendo un programa de trabajo que contenía dos pilares:

- i) Un primer pilar que se enfoca en nuevas propuestas sobre reglas fiscales de conexión con las jurisdicciones y la asignación de beneficios.
- ii) Un segundo pilar que propone el desarrollo de reglas que impidan el traslado de ganancias de las empresas multinacionales a jurisdicciones de baja o nula imposición.

Ahora bien, el 9 de octubre del 2019 la Secretaria General de la OCDE publicó un documento vinculado con el pilar uno, en el cual se describe el “enfoque unificado” como una propuesta para la asignación de derechos fiscales entre los países sobre las rentas de empresas multinacionales, como las que ofrecen las plataformas digitales materia de investigación (OCDE, 2019, p.9).

La propuesta de enfoque unificado implica reconocer un derecho de imposición para los países en los que se configura la utilización económica o uso del mercado sobre la ganancia residual de la empresa multinacional luego de asignarla a su país de residencia. Dicha ganancia se calcularía en función de las ventas o ingresos que se hayan realizado en el país de la fuente.

Como podemos observar, la OCDE aún se encuentra discutiendo sobre el tratamiento fiscal de los servicios digitales, por lo que al no tener un criterio uniforme en dicha fuente, podemos considerar los

principales aspectos de la legislación comparada para determinar la forma en que las rentas de las plataformas digitales deben encontrarse gravadas en el Perú.

En ese contexto, consideramos pertinente analizar en primer lugar la experiencia en Europa sobre la tributación de las plataformas digitales, teniendo en cuenta que los países que conforman la comunidad europea son los que en su mayoría forman parte de la OCDE y han presentado avances sobre las discusiones de estas materias.

2.2.2 *La experiencia en Europa*

En noviembre del 2018, el Consejo de la Unión Europea presentó una propuesta a la Presidencia para crear un impuesto sobre los servicios digitales.

El Consejo considera de suma importancia adecuar la legislación del impuesto a las ganancias, puesto que las normas tributarias aplicables a la Unión Europea se crearon durante el siglo XX con la finalidad de ser aplicadas a empresas tradicionales bajo el criterio según el cual la imposición debía estar en el país donde se crea el valor; es decir, en el país de residencia de la empresa (Consejo de la Unión Europea, Expediente interinstitucional: 2018/0073, p.3).

En dicho contexto, se pretende incluir un impuesto aplicable a la Comunidad Europea que gravará los ingresos de ciertos servicios digitales (ISD), sobre todo al tipo de servicios en los que usuarios contribuyan a la generación de valor.

Ahora bien, la referida directiva del Consejo ha propuesto que solo los ingresos provenientes de los siguientes servicios digitales deben encontrarse sujetos a imposición en la UE:

La inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz; ii) la puesta a disposición de los usuarios de interfaces digitales multifacéticas que permitan a los usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, y

que puedan facilitar asimismo las entregas de bienes o las prestaciones de servicios subyacentes directamente entre los usuarios (denominados a veces «servicios de intermediación»); y iii) la venta de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (Consejo de la Unión Europea, Expediente interinstitucional: 2018/0073, p.5).

Conforme a lo expuesto, podemos apreciar que dicha propuesta incluiría el gravamen a los servicios de las plataformas multilaterales como Airbnb y los servicios de publicidad y venta de datos; es decir, para que un servicio digital se encuentre gravado en un país de la UE distinto al de residencia de la empresa titular de la plataforma se tiene que verificar una creación de valor por parte de los usuarios de la plataforma.

Cabe precisar que la referida directiva, excluye expresamente a los ingresos obtenidos por servicios digitales en los que no sea relevante la participación de los usuarios para la creación de valor de la plataforma como sería el caso de las plataformas de suministros digitales.

Sobre este punto, la directiva señala que en los servicios de suministros de contenidos digitales no se evidencia una labor del usuario del servicio que tiene como única función ser receptor de los contenidos digitales, por lo que la creación de valor se encuentra exclusivamente en la creación de los contenidos por parte de la empresa (Consejo de la Unión Europea, Expediente interinstitucional: 2018/0073, p.10).

Siendo ello así, los ingresos obtenidos por los servicios digitales que consisten en el suministro de contenidos digitales deben quedar fuera del ámbito de aplicación del impuesto (Consejo de la Unión Europea, Expediente interinstitucional: 2018/0073, p.10).

De este modo, podemos observar que para efectos del impuesto a las ganancias, la propuesta de la Comisión Europea solo buscaría gravar algunos tipos de servicios digitales, estableciendo que un sujeto tiene establecimiento permanente en el país cuando realiza actividad comercial en el otro Estado aun sin mantener presencia física en su territorio siempre que se verifique que la Empresa tiene contratos con los usuarios de ese Estado mayores a un importe determinado por la norma y calculado en forma anual (Escribano, 2018, p.14).

En efecto, la Comisión Europea plantea que el impuesto a las ganancias sobre las empresas de aplicativo solo sea aplicable a las empresas que tienen ingresos relativamente significativos por operaciones con domiciliados, pues solo bajo esa condición se configuraría el establecimiento permanente por presencia digital significativa,

Por otro lado, cabe precisar que, si bien la mayoría de los países de la UE se encuentran a la espera de las directivas OCDE 2020 para definir el tratamiento impositivo a las rentas de los servicios digitales, algunos de los países como Francia ya han empezado a gravar la renta de los servicios digitales con una tasa del 3% sobre las ganancias locales. (Jaimovich, 2019, p.7).

Con relación al IVA, el problema fue discutido en Europa desde varios años atrás. Así, en el año 2015, la Comisión Europea emitió la Directiva 2017/2455 sobre las obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios digitales y las ventas a distancia de bienes, en la cual se estableció que en el caso de los servicios digitales el obligado al pago del impuesto era el usuario del servicio que calificará como un residente permanente que no realice actividad empresarial sino que sea el consumidor final del servicio (Cuatrecasas, 2018).

Asimismo, la Comisión Europea establece en esta Directiva que para poder identificar el lugar de residencia del consumidor final en los servicios digitales se podría obtener como una prueba o muestra de la localización del usuario, su dirección de facturación, su dirección de

IP, la dirección de la entidad financiera mediante la que se efectuó el pago del servicio o el país de la tarjeta SIM.

De este modo, hemos notado que la legislación europea sobre el IVA en los servicios digitales incorporó una regulación específica para gravar este tipo de servicio, incluyendo expresamente el tipo de contribuyente sujeto a dicho impuesto en el caso de servicios digitales.

2.2.3 *La experiencia en Chile*

Pues bien, continuando con el análisis de la legislación de los países miembros de la OCDE, creemos pertinente revisar la legislación de Chile sobre los servicios digitales, considerando que es el primer país sudamericano que se incorporó a la OCDE en el año 2010, y teniendo en cuenta que en el último año se han discutido y elaborado propuestas normativas para regular los nuevos modelos de negocio de la economía digital cuyo resultado ha sido la imposición de los servicios digitales al IVA.

En Chile se aprobó durante el año 2018 el Proyecto de Ley de Modernización Tributaria que incluyó un apartado respecto a la eventual aplicación un **impuesto específico** los servicios digitales prestados por las entidades extranjeras que sean usados por personas naturales en Chile, independientemente del lugar en el que se encuentre establecida la plataforma tecnológica. En el proyecto original, se precisaba la aplicación de este impuesto con una tasa de 10% a las ganancias provenientes de los servicios digitales; sin embargo, esta medida no se llegó a incorporar finalmente en la norma.

En el referido proyecto, el impuesto específico se aplicaría a los siguientes servicios digitales:

- a) Los servicios remunerados de intermediación digital entre prestadores de cualquier clase de servicios y usuarios de los mismos que permitan concluir las respectivas transacciones por medios electrónicos, sea que la prestación de los servicios

objeto de la intermediación digital se lleve a cabo por medios tradicionales o electrónicos.

- b) Los servicios remunerados de entretenimiento de contenido digital, como imágenes, películas, series, videos, música, juegos y cualquier otro servicio de entretenimiento digital, a través de descarga, streaming u otra tecnología.
- c) Los servicios remunerados de publicidad en el exterior y de uso y suscripción de plataformas de servicios tecnológicos de Internet.
- d) Los servicios remunerados de almacenamiento de datos cualquiera sea su opción de operación tecnológica, tales como servicios de nube o software como servicios (CEPAL, 2019, pp.75-76).

Tal como se puede observar en el proyecto chileno –a diferencia de la Directiva de la UE- se buscaría gravar a las plataformas multilaterales como Airbnb y a las plataformas que brindan directamente contenidos digitales como las de Netflix; es decir, no se hace distinción alguna sobre el tipo de servicio digital materia de imposición en el país en el que la empresa tenga una presencia significativa, alineándose así a los criterios o propuestas de la OCDE.

Es importante resaltar que en el caso chileno la tasa de retención propuesta para gravar los ingresos brutos por servicios digitales es menor a otras tasas que gravan la renta de la actividad empresarial de los no domiciliados en el país.

Pese a que no hay pronunciamientos sobre la motivación de esta diferencia de tasas, creemos que dadas las particularidades de los negocios de la economía digital, no resultaría aceptable que una afectación con las mismas tasas que aplican a servicios tradicionales, en los que se evidencia con rotunda y mayor claridad el criterio de vinculación con el país de la fuente de los beneficios económicos.

Ahora bien, debemos advertir que dicho proyecto fue modificado en agosto del 2019, eliminándose la propuesta del impuesto específico a las ganancias por las operaciones digitales y manteniendo la aplicación del IVA con la tasa del 19% (Deloitte, 2019, 2).

Como podemos observar de la normativa citada, la nueva norma ha impuesto el gravamen del IVA a los servicios digitales de las plataformas mediante la retención del impuesto por las entidades bancarias, lo que ha dado lugar a un aumento del 21.7% sobre el precio de los planes de Netflix. (**Netflix** sube el valor de sus planes en Chile, 2019).

2.2.4 *La experiencia en Argentina*

Por su parte, otro país que consideramos debe tenerse en cuenta para el análisis es Argentina, pues si bien hemos analizado cómo se están desarrollando los sistemas tributarios de los países miembros de la OCDE de cara a los servicios digitales, resulta importante evaluar la perspectiva de un país que presenta una política fiscal más proteccionista, y en consecuencia, menos orientada al beneficio de los países exportadores de capital.

En Argentina, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Buenos Aires, a través de la Resolución 593 creó el llamado “Impuesto Netflix” con una tasa del 3% sobre los ingresos brutos.

Dicho impuesto consiste en un régimen de retención en la fuente sobre los ingresos brutos sobre actividades de servicios de suscripción online para acceder a películas, TV y otros tipos de entretenimiento audiovisual (películas y series) que se transmiten por Internet a televisores, computadoras y otros dispositivos conectados a internet, como así también por la suscripción para comprar y/o alquilar contenidos digitales relacionado con música, juegos, videos, o similares (Cabrera, 2017, p.96).

En esa misma línea, mediante el Decreto 354/2018, el Congreso Argentino estableció que cuando las prestaciones de servicios

digitales sean pagadas a sujetos residentes o domiciliados en el exterior identificados en una lista (Netflix, Spotify, Facebook, entre otros), por intermedio de entidades argentinas que faciliten o administren pagos al exterior, éstas deberán actuar como agente de percepción y determinación del impuesto que deberá declararse y pagarse a la Autoridad administrativa Argentina.

Asimismo, el referido decreto señaló que en el supuesto que el usuario efectúe el pago del servicio digital mediante una tarjeta de crédito y/o compra, la percepción del gravamen deberá practicarse en la fecha del cobro y/o liquidación de la tarjeta de que se trate, independientemente de que el saldo resultante del mismo se abone en forma parcial, en cuyo caso la percepción deberá efectuarse en su totalidad en la fecha del primer pago, hasta la concurrencia del monto pagado (Congreso Argentino, Decreto 354,2018).

Cabe precisar que la referida norma establece que, si el pago del servicio se efectúa mediante una tarjeta de crédito o débito, la retención se realizará en la fecha de la operación y se contará con el resumen bancario como comprobante de la retención.

Por el lado del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el 28 de diciembre de 2017 fue publicada la Ley 27.430 que modificó la Ley de Impuesto al Valor Agregado t.o. de 1997 con la finalidad de incorporar la prestación de servicios digitales como un nuevo hecho imponible para el IVA.

De este modo, en forma similar a la norma peruana para el caso del Impuesto a la Renta, el inciso e) del artículo 1 de la Ley del IVA establece que este impuesto se aplicará sobre los servicios digitales prestados por un sujeto domiciliado en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país (Congreso de la Nación Argentina, Ley No. 23.349).

Sobre el particular, la citada norma señala que existe utilización o explotación efectiva en el País cuando se verifique la utilización

inmediata o el primer acto de disposición del servicio por parte del usuario aun cuando lo destine para su consumo.

Como podemos observar del párrafo precedente, la norma argentina – a diferencia de la norma peruana – contempla que en el caso del IVA la utilización de un servicio digital se configura incluso cuando sea destinado al consumo; es decir, cuando el usuario del servicio sea el usuario final.

Asimismo, la norma establece una serie de supuestos en los que se presume – salvo prueba en contrario – que los servicios digitales han sido utilizados económicamente en el País. Así, hay utilización cuando se verifique que: i) La dirección IP del dispositivo utilizado por el cliente es del País, o ii) La dirección de facturación del cliente es del País; y/o, iii) La cuenta bancaria utilizada para el pago del servicio es del Pagador.

En efecto, creemos que esta norma acierta al incorporar los supuestos en los cuales se presume la existencia de utilización económica de los servicios digitales, pues de no ser así, sería muy difícil verificar por parte de la Administración Tributaria el primer acto de disposición del servicio en cada usuario final.

2.2.5 La experiencia en Colombia

Nos parece importante analizar la legislación tributaria de Colombia de los servicios digitales, ya que compartimos con ese país la característica de ser miembros de la Comunidad Andina.

Asimismo, debemos tener en cuenta que Colombia ha tenido un gran desarrollo en tecnología en los últimos años gracias a la inversión que el Estado ha optado por realizar en ese campo de la economía, por lo que al ser el país de la comunidad andina con un mayor desarrollo de la economía digital, resulta relevante estudiar sus avances en la materia fiscal.

De acuerdo con la información de CEPAL, Colombia es uno de los 3 países de Latinoamérica que aplica el IVA a los servicios digitales, por lo que lleva la vanguardia de la tributación de los servicios digitales en la región.

En esa línea, mediante la Ley 1819 publicada el 2016, Colombia incorporó nuevos supuestos afectos al IVA, dentro de los que figuraban los servicios prestados ya sea en Colombia o desde el extranjero, cuando “el usuario directo o destinatario de los servicios tenga su residencia fiscal, domicilio (2016, art. 180).

Pues bien, la referida norma establece que las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito se encuentran obligados a retener el impuesto de los proveedores no domiciliados cuando se realice el pago o abono en sus cuentas del exterior por los servicios de: (i) suministros de servicios audiovisuales, (ii) servicios de plataformas de distribución digital de aplicaciones móviles, (iii) suministro de publicidad online.

Asimismo, la referida norma precisó que los obligados a la retención eran los usuarios del servicio y que en caso estos no cumplieren con su obligación, las entidades emisoras de tarjetas de crédito y/o débito con los que se paguen estos servicios digitales calificarían como responsables de la retención.

De lo expuesto, podemos observar que Colombia modificó su legislación interna ampliando el ámbito de aplicación de su IVA a cualquier servicio prestado desde el exterior cuyo destinatario sea un residente colombiano, sin tener en cuenta un impuesto a las ganancias para las plataformas digitales.

2.2.6 La experiencia en Costa Rica

Adicionalmente, nos parece importante evaluar también la legislación tributaria de Costa Rica en cuanto los servicios digitales, pues al ser un país que al igual que Perú tiene como uno de sus objetivos el

integrarse en un corto plazo a la OCDE, resulta interesante analizar cómo se están dando los cambios en su legislación.

En efecto, hemos notado que, tanto en Costa Rica como en el Perú, el sector hotelero es un negocio muy atractivo por el turismo de estos países, por lo que hemos advertido que los negocios tradicionales de hospedaje como hoteles de negocios o turísticos de ambos países tienen un gran descontento con el tratamiento legal y tributario que sus Estados se encuentran aplicando a los negocios como Airbnb.

El 4 de diciembre de 2018 se promulgó Ley 9.635 de Fortalecimiento de las Finanzas Públicas que incluye un régimen de percepción del impuesto al valor agregado sobre las compras de servicios por medio de internet o plataformas digitales. La tasa regular del IVA es del 13% que se aplicaría también a los servicios digitales consumidos en el territorio nacional.

Si bien la norma es bastante similar a la de Chile y Argentina respecto al método de pago del impuesto vía retención del impuesto por las entidades financieras, resulta importante precisar que la norma faculta al usuario del servicio a pedir la devolución del impuesto cuando se verifique que el consumo del servicio no se ha realizado en Costa Rica.

Asimismo, en el año 2019, el Poder Ejecutivo de Costa Rica publicó el Decreto No.41779 mediante el cual se incorporó una definición de servicios digitales transfronterizos para efectos del IVA.

La referida norma señala que son servicios digitales transfronterizos “los servicios digitales y bienes intangibles adquiridos por parte de un consumidor final o de un contribuyente del impuesto, a un proveedor de servicios digitales que se encuentra domiciliado fuera del territorio nacional, con el fin de ser consumidos o utilizados dentro del territorio nacional” (2019).

En conclusión, el IVA a los servicios digitales si se encuentra regulado en Costa Rica, incluso respecto a los consumidores finales; sin

embargo, no se ha regulado ningún aspecto del impuesto a la renta para las plataformas digitales.

2.2.7 *La experiencia en Uruguay*

Finalmente, revisaremos la legislación de Uruguay, ya que es uno de los países de latinoamerica que empezó a gravar no solo con IGV sino también con impuesto a las ganancias a las rentas obtenidas por las plataformas digitales.

Asimismo, la forma en la que se ha incorporado las rentas de las aplicaciones digitales como un supuesto de fuente uruguaya podría ser de utilidad para ejemplificar la igualdad del tratamiento tributario que debe existir entre los servicios de Netflix y las rentas que obtiene un no domiciliado por la explotación económica en Uruguay de sus derechos sobre películas o similares como pasaremos a desarrollar en el siguiente punto.

A partir del 2018, Uruguay mediante la Ley 19.535 estableció que las rentas de no domiciliados provenientes de servicios prestados por internet mediante plataformas digitales o aplicativos serían consideradas en su totalidad como rentas de fuente uruguaya (2017).

Es importante señalar que esta disposición se incorpora en la sección de la legislación tributaria que regula el porcentaje de rentas de fuente uruguaya en los servicios internacionales referidos a producción, distribución e intermediación de películas o de transmisiones de televisión u otros medios similares.

Asimismo, debemos precisar que la norma uruguaya no solo incorpora la a estos servicios digitales como renta de fuente uruguaya, sino que modifica el tratamiento de la renta obtenida por los derechos de distribución de películas y similares, cambiando el porcentaje de renta de fuente uruguaya que se imputaba sobre dichos servicios internacionales, aumentando el porcentaje de un 30% a un 100%; es decir, se entiende que el total de la renta obtenida por la explotación

económica en el país de los derechos sobre películas es de fuente uruguaya.

Es preciso señalar que el artículo 48 del título 4 del texto ordenado de 1996 (Legislación Tributaria) uruguayo es muy similar al artículo 48 de la Ley del Impuesto a la Renta del Perú, el cual regula las rentas por servicios prestados parte en el país y parte en el exterior, dentro de los cuales se establece que se considera renta de fuente peruana al 20% de los ingresos que perciba el no domiciliado por el uso de películas o similares, con lo que se obtiene una tasa efectiva del impuesto del 6%.

Al respecto, creemos que, si bien estamos ante dos tipos de negocios de naturaleza distinta, ya que uno está referido a las licencias de uso sobre películas o similares y en el caso de Netflix estamos ante un servicio digital, creemos que ambos tipos de negocios al estar relacionados a la obtención de rentas por la comercialización de un contenido audiovisual deberían tener una tasa efectiva de retención similar.

A continuación, compartimos un cuadro resumen con los principales aspectos del tratamiento fiscal de los servicios digitales en la legislación comparada:

Tabla 1: Cuadro resumen del tratamiento fiscal de los servicios digitales.

País	Sujeto gravado	Impuesto a la Renta	IVA	Cumplimiento
OCDE	Empresas multinacionales de plataformas digitales.	EP por “presencia significativa” y ahora también “Enfoque unificado” .	País del consumo	Retención por entidades financieras o repartición de impuestos a las jurisdicciones del mercado sobre los ingresos residuales.
Unión Europea	Solo las plataformas multilaterales o colaborativas	Presencia digital significativa para empresas que excedan el umbral de ingresos	País del consumo	Retención por entidades financieras.

		impuesto por la norma.		
Chile	Empresas de servicios digitales	No	País del consumo	Retención por entidades financieras.
Argentina	Empresas de servicios digitales	3% sobre los ingresos brutos.	País del consumo	Retención por entidades financieras.
Colombia	Empresas de servicios digitales	No	País del consumo	Retención por entidades financieras.
Costa Rica	Empresas de servicios digitales	No	País del consumo	Retención por entidades financieras.
Uruguay	Empresas de servicios digitales	22% sobre ingresos brutos.	País del consumo	Retención por entidades financieras.

Ahora bien, luego de evaluar la legislación comparada de estos países, hemos advertido que las respuestas al problema del tratamiento fiscal aplicable a las plataformas digitales aún se encuentran en desarrollo, teniendo en cuenta que incluso la propia OCDE no tiene lineamientos definitivos sobre la materia.

No obstante, el análisis de los avances del tratamiento tributario de los servicios digitales nos permite tener un mejor panorama al momento de determinar propuestas que podrían ser aplicables a nuestro contexto.

CAPÍTULO TERCERO: DISCUSIÓN Y PROPUESTAS

III. CAPÍTULO TERCERO: DISCUSIÓN Y PROPUESTAS

3.3 Viabilidad de gravar con el impuesto a la renta a los ingresos de las plataformas digitales por servicios prestados a usuarios personas naturales

Considerando que el Perú es un país importador de capital, se debe tener presente que la regla de fuente para gravar los servicios digitales utilizados para personas con actividad empresarial es una opción que ya ha sido acogida por nuestra norma tributaria, lo cual permite una afectación adecuada de las rentas generadas por sujetos no domiciliados en el Perú, cuando tienen un componente y/o conexión con la jurisdicción peruana.

Al respecto, debemos señalar que el criterio de fuente en el contexto de los CDIs y el Modelo OCDE, implica que los Estados establecen su derecho a gravar en función a un lugar distinto de la residencia del contribuyente, pues se crean criterios que permiten justificar la potestad tributaria del Estado sobre rentas obtenidas por no domiciliados en función a criterios que permiten localizar el lugar donde se encontraría la fuente generadora de renta.

En esa misma línea, resulta importante evaluar en este punto si los servicios de las empresas de aplicativos podrían calificar como servicios digitales a la luz de la regulación nacional.

En efecto, consideramos que los servicios brindados por las plataformas digitales sin importar el tipo específico de plataforma cumplirían todos los requisitos contemplados en la norma para calificar como un servicio digital:

- a) Se trata de un servicio; esto es, la realización de una prestación de una persona para otra. En el caso de ambas plataformas se trata de una prestación de servicios por empresas no domiciliadas.

- b) Debe prestarse a través del Internet u otro tipo de tecnología similar. Dicho requisito puede verse cumplido en el caso de las plataformas digitales, dado que en el caso de Netflix solo es posible brindar los contenidos digitales en flujo continuo (streaming) como películas y programas televisivos a través de internet en distintos dispositivos, computadoras, smartphones, iPads y en el caso de las plataformas multilaterales como Airbnb, el uso del internet es indispensable para su funcionamiento.
- c) Debe ser esencialmente automático, esto es, debe requerir una mínima intervención humana.

En el caso de la plataforma de Netflix, el acceso es completamente automático sin interacción con persona humana para acceder a los contenidos y por el lado de la plataforma Airbnb no se requiere intervención humana para que la plataforma realice la labor de intermediación entre anfitriones y huéspedes.

- d) Depende de la tecnología de la información, lo que implica que solo es viable si existe desarrollo básico de herramientas informática.

Para el negocio de las plataformas digitales es necesario el desarrollo de programas software para su funcionamiento.

No obstante, como habíamos explicado anteriormente para que un servicio digital genere renta de fuente peruana; es decir, para que el Estado se encuentre facultado a gravar dicha renta, este debe ser utilizado económicamente en el País, lo que para efectos de nuestra norma solo ocurrirá cuando el usuario del servicio sea un sujeto con actividad empresarial que obtenga rentas de tercera categoría.

Siendo ello así, las rentas que obtienen las plataformas digitales por su uso por personas naturales domiciliadas en el Perú no se encuentran afectas al Impuesto a la Renta en la medida que no se configura renta de fuente peruana para el no domiciliado según nuestra norma vigente.

En ese contexto, creemos que si bien las plataformas digitales no se encuentran domiciliadas en el país y la tecnología que sirve de base para el funcionamiento de la plataforma es desarrollada en el exterior, un factor imprescindible para la generación de sus ingresos en el Perú será el despliegue de sus servicios digitales en el mercado peruano sin importar que el servicio sea usado para un fin empresarial o doméstico.

De este modo, considerando que la norma que regula el impuesto a la renta en los servicios digitales incorporó el criterio de conexión del uso o utilización o consumo en el país, este también debiera ser aplicable para los servicios de las plataformas digitales, por lo que la definición de utilización económica debe ser modificada permitiendo que este criterio de conexión se configure incluso cuando el servicio es utilizado o consumido por una persona natural que no realice actividad empresarial.

Por lo tanto, consideramos que será necesario modificar la Ley del Impuesto a la Renta en lo que se refiere al criterio de conexión de los servicios digitales, pues la generación de renta de fuente peruana no debe limitarse al hecho de que el servicio digital sea utilizado económicamente en el País por un receptor de rentas de tercera categoría, teniendo en cuenta que en la actualidad existen rentas de plataformas digitales que ofrecen servicios a personas naturales que están dejándose de gravar por un criterio que no va en línea con los principios de equidad, suficiencia, solidaridad en materia tributaria.

Con relación a la afectación al principio de equidad, este se ve afectado cuando existen tratamientos diferenciados ante una misma capacidad contributiva.

Así, en el caso de los servicios que no se prestan mediante plataformas digitales pero que son de un tipo similar, tales como: servicio de televisión por cable o televisión online ofrecidos por empresa de telecomunicaciones domiciliadas, servicio de hoteles, taxi, u otros, se verifica un tratamiento menos favorable en comparación a las plataformas digitales de no domiciliados que no se encuentran sujetos a imposición a la renta, por lo que se les impide competir en igual de condiciones con el negocio del no domiciliado y sus usuarios.

En ese sentido, somos de la opinión que las rentas obtenidas por las plataformas de suministros digitales y plataformas multilaterales que presten

servicios a usuarios personas naturales domiciliadas se deberían encontrar bajo el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta.

Asimismo, creemos necesario que el legislador, los tribunales administrativos y judiciales desarrollen normas y jurisprudencia respectivamente, las cuales permitan entender y profundizar el concepto de utilización económica de los servicios digitales, en el sentido de que puedan incorporar el uso del mercado como un supuesto en el que se verifica la utilización económica en el país u otros supuestos que a la luz de los principios de simplicidad y equidad permitan la modernización del sistema tributario del Estado frente a los retos de la economía digital.

En efecto, el tratamiento tributario de los servicios digitales es un tema que seguirá desarrollándose de forma dinámica, por lo que es necesario que la normativa que se establezca para regular las rentas de las plataformas digitales obtenidas por servicios a personas naturales sea lo suficientemente amplia para alcanzar a todo tipo de plataformas, sin perjuicio de su futuro perfeccionamiento.

Asimismo, consideramos que será necesario el desarrollo constante de la jurisprudencia para que se cuente con criterios sobre el tratamiento de los servicios digitales en distintas casuísticas, y que no resulte necesario regular cada tipo de plataforma o negocio digital destinado a personas naturales.

Sobre este punto, nos permitimos traer a colación un ejemplo de la necesidad del desarrollo jurisprudencial que debe tener toda regulación sobre servicios digitales, teniendo en cuenta los avances o cambios constantes de la tecnología:

Un ejemplo de ello, se puede observar en el Decreto Legislativo 970 que en el 2006 modificó el inciso i) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta que señalaba como renta de fuente peruana a los servicios digitales prestados a través de internet, así dado que no existía claridad de que el impuesto aplicará a los servicios digitales prestados a través de extranet o internet, la citada norma tuvo que modificar la Ley para aclarar que la renta obtenida por los servicios digitales prestados a través de cualquier medio tecnológico calificaba como renta de fuente peruana (2006, art,4).

Ahora bien, luego del análisis de la legislación comparada, tenemos que, si aplicamos la propuesta del impuesto a los servicios digitales del Consejo de la Unión Europea para Directiva a nuestros casos materia de análisis, solo resultarían gravadas las rentas obtenidas por la plataforma de Airbnb al ser esta una plataforma de intermediación que permite localizar usuarios e interactuar entre ellos.

Sin embargo, aplicando la propuesta europea, los ingresos por los servicios de la plataforma de Netflix no se encontrarían gravados con el impuesto a los servicios digitales en la medida que no hay creación de valor por parte de los usuarios de esta plataforma al cumplir una mera labor receptiva de los contenidos digitales.

En línea con lo anterior, consideramos que dentro de las mejores alternativas para poder gravar los rendimientos de dichas plataformas, será incluir en el criterio de conexión de utilización económica, un supuesto específico para el caso de servicios digitales prestados a personas naturales, en el cual se tome el criterio de “presencia significativa” desarrollado por la OCDE, no en el sentido de que se configure un establecimiento permanente en el Perú de este tipo de negocios, sino de adherir los criterios propuestos por la OCDE para que una empresa tenga presencia significativa en un país distinto al de su residencia en función a su presencia en el mercado y la relevancia de los ingresos anuales obtenidos por los clientes domiciliados.

Al respecto, resulta importante resaltar que solo Argentina y Uruguay gravan las rentas obtenidas por este tipo de plataformas con el impuesto a las ganancias, por lo que consideramos que al aplicar el impuesto a la renta a las plataformas digitales que se desarrollan en nuestro país se debe tener en cuenta los criterios para solo afectar a las plataformas digitales que tengan un margen de ingresos o números de clientes considerable y la aplicación de una tasa reducida con el fin de no afectar la inversión extranjera en tecnología en nuestro país.

Ahora bien, el criterio de utilización económica y uso del mercado debe ser entendido como el beneficio que obtienen las plataformas digitales del mercado y de los consumidores que demandan de sus servicios en Perú, escenario que

solo es posible por las funciones del Estado que se encarga de procurar la existencia de un mercado de bienes y servicios mediante el gasto social, medidas regulatorias, y por el cumplimiento de sus fines constitucionales.

Siendo ello así, resultaría adecuado que el Estado establezca un criterio de conexión con la renta obtenida, no solo porque los miembros del país de la fuente son los que efectivamente generan ingresos a los dueños de las plataformas digitales sino también porque el Estado permite que las plataformas puedan desarrollar sus actividades en el mercado nacional pese a no tener una presencia física en este último.

En el caso de las plataformas multilaterales el uso del mercado es más significativo pues su funcionamiento se basa en el uso del mercado por los dueños de las plataformas digitales y la colaboración de los usuarios domiciliados para el funcionamiento y desarrollo de la plataforma, lo que evidentemente reflejaría un aprovechamiento o uso del mercado por parte del negocio del no domiciliado.

Del mismo modo, consideramos adecuado que se sigan los mismos criterios aplicados por la OCDE para determinar cuando una empresa no domiciliada que ofrece servicios digitales mantiene una presencia significativa en un país, la cual permita al Estado de la fuente aplicar potestad tributaria para gravar sus rentas. Así, los criterios establecidos para que se configure la presencia significativa deben tomar en cuenta la cantidad de clientes con los que cuente la plataforma digital, la cantidad de ingresos, la regularidad de transacciones o si el servicio es constante o regular en un ejercicio.

Si bien, esta labor podría resultar complicada para la Administración Tributaria, creemos que con el intercambio de información y la colaboración de las entidades financieras, sería posible determinar el cumplimiento de los requisitos para la configuración de presencia significativa de las plataformas digitales.

Asimismo, la Administración Tributaria debería tener la obligación de publicar periódicamente la lista de plataformas digitales que se encontrarán gravadas con el impuesto a la renta por tener ingresos significativos de fuente peruana.

Cabe precisar que la decisión de modificar la Ley del Impuesto a la Renta para incluir como supuesto de renta de fuente peruana a las rentas de las plataformas digitales debe tener un debate legislativo, pues implicaría adoptar una política fiscal distinta a los países de nuestra región –salvo Argentina y Uruguay- que implicaría un mayor costo para el uso de este tipo de servicios necesarios para el desarrollo de la Economía.

Adicionalmente, resulta importante precisar que la regulación de la utilización económica en los servicios digitales se encuentra normada en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, pese a que por el principio constitucional de reserva de ley el aspecto material de la configuración de un tributo debe establecerse mediante norma con rango de ley, por lo que consideramos que el nuevo criterio de conexión debe ser establecido por dicho instrumento y no por una modificación reglamentaria.

Ahora bien, una cuestión no menos importante, será poder determinar la tasa aplicable a las rentas de las plataformas digitales, ya sea que se establezca la misma aplicable a todos los servicios digitales (tasa 30%), o una menor.

Al respecto, consideramos que sí existen razones objetivas para considerar aplicar una tasa del impuesto a la renta menor que la de 30% a las rentas de plataformas digitales obtenidas por servicios prestados a domiciliados personas naturales.

Sobre este punto, resulta relevante recordar que la experiencia comparada nos muestra que el precio del servicio digital al consumidor final fue incrementado luego de la afectación a impuestos de dichas rentas.

Debemos señalar que no es un hecho desconocido que las plataformas digitales como Netflix y Airbnb dominan el mercado, por lo que podrían calificar como servicios con una demanda inelástica, lo que significa que pese a que el servicio aumente su precio su demanda no se verá afectada.

De este modo, las plataformas digitales trasladarían toda la carga del impuesto al consumidor nacional, por lo que finalmente el impuesto que debería afectar las rentas del no domiciliado terminaría siendo asumido por el consumidor nacional. Desde esta perspectiva, consideramos que en este caso incorporar

una tasa de retención a las rentas provenientes de las plataformas digitales sin considerar la cuestión planteada, podría llevar a mantener una regulación tributaria nacional en perjuicio de los propios consumidores nacionales.

Sobre la tasa exacta del impuesto a la renta que debería aplicarse a las rentas provenientes de los servicios de las plataformas digitales a las personas naturales, consideramos que el legislador deberá tener en cuenta la experiencia comparada, así en Argentina la tasa del impuesto a las ganancias de estas plataformas es del 3% sobre ingresos brutos y en Chile la tasa que se intentó aplicar fue del 10%, por lo que observamos una tendencia a que la tasa sea significativamente menor a la general.

Sin perjuicio de lo anterior, creemos que el legislador también podría optar por una técnica diferente a la de establece una tasa reducida, pues también podría incorporar una regla de proporción de la renta considerada como de fuente peruana sobre este tipo de plataformas digitales, al igual que en los casos de servicios que se entienden prestados parte en el país y parte en el exterior del artículo 12 y 48 de la Ley del Impuesto a la Renta.

En efecto, el legislador podría considerar que la base imponible afecta al impuesto en el caso de rentas de plataformas digitales que brindan servicios a personas naturales, corresponde tan solo a un porcentaje de la renta total, justificando este tratamiento específico en el hecho de que la renta obtenida por la plataforma digital no solo se genera en el mercado nacional, sino que un factor determinante de los ingresos del negocio es la tecnología desarrollada desde el país de residencia.

3.2 Viabilidad de aplicar el Impuesto General a las Ventas a los ingresos obtenidos por las plataformas digitales por servicios prestados a usuarios personas naturales

Con relación al Impuesto General a las Ventas, hemos podido observar que la norma actual considera que la utilización de servicios por personas naturales se encuentra gravada con el impuesto cuando el sujeto del impuesto (usuario del servicio) califique como habitual, lo cual según la norma se configuraba en el caso de los servicios cuando se tratará de un servicio oneroso de carácter similar a los comerciales.

De este modo, hemos advertido que la regulación actual no es precisa al establecer los criterios para determinar la configuración de la habitualidad para el IGV en el caso de servicios prestados por personas naturales y mucho menos en el caso de la utilización de los servicios, cuyo sujeto del impuesto en este caso es el usuario final o consumidor.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que el numeral 9.2 de la Ley del IGV dispone que las personas naturales que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del Impuesto cuando importen bienes afectos o realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto (Decreto Supremo 055-99-EF, 1999).

Por su parte el numeral 1 del artículo 4° del Reglamento de la Ley del IGV dispone que, tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sea similares con los de carácter comercial.

Sobre el particular, la Administración Tributaria en el Informe No. 055-2019-SUNAT/7T0000 ha precisado que el IGV:

“(…) grava la utilización de servicios en el país, siendo sujeto del Impuesto quién utilice los servicios prestados por el sujeto no domiciliado. Si el usuario es una persona o entidad que no realiza actividad empresarial, la operación solo se encontrará gravada si existe habitualidad, considerándose como habitual aquel servicio oneroso que sea similar con los de carácter comercial” (SUNAT, 2019, p. 3).

En el referido informe, la SUNAT concluye que dado que el servicio brindado (instalación de máquinas y equipos) era similar a los de carácter comercial, una entidad del sector público calificaba como sujeto del impuesto por configurarse la utilización de servicios en el país de una persona que no realiza actividad empresarial pero cuyo servicio recibido es habitual porque puede ser prestado por cualquier empresa.

Cabe precisar que según lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 10478-10-2016, la habitualidad no debe ser evaluada respecto al que

presta el servicio sino al sujeto del impuesto, que en la utilización de servicios será el usuario (Tribunal Fiscal, 2016).

En esa misma línea, consideramos que la habitualidad no puede ser evaluada respecto del servicio prestado, pues es el usuario del servicio quién es sujeto del impuesto en la utilización de servicios, siendo que en esta operación gravada con el IGV, el contribuyente jurídico y el sujeto que soporta la carga económica del impuesto coinciden en el mismo sujeto, a diferencia de las operaciones ordinarias gravadas con IGV.

Por lo tanto, consideramos que bajo la normativa vigente, los criterios de la Administración Tributaria y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, no se encontrarían lineamientos claros sobre los servicios que se encontrarían afectos al IGV por ser utilizados por personas naturales habituales.

En efecto, la definición de habitualidad para el caso de servicios nos resulta tan amplia que es imposible definir un servicio que no tenga carácter comercial; es decir, que no sea ofrecido por empresas y que solo pueda ser brindado sin fines de negocio. Entendemos que la intención del legislador era gravar la utilización de servicios por personas naturales cuando estas actuaran como “empresarios” -pues si la intención hubiese sido gravar todas las utilidades de servicios por no domiciliados no se habría incluido el requisito de habitualidad para que la persona natural se encuentra afecta al IGV-, no obstante, las normas y la jurisprudencia no han sido claras sobre este punto, lo que genera una inseguridad jurídica sobre la aplicación de estas normas.

En nuestra opinión, si sería necesaria una modificación legislativa para poder incorporar un nuevo hecho imponible que permita gravar con el impuesto a los servicios digitales consumidos por personas naturales, dado que consideramos que la utilización de servicios como concepto gravado con el IGV solo se configura en la norma actual cuando el usuario del servicio es una persona jurídica o una persona natural que realiza actividad empresarial, lo que no sucede en la mayoría de negocios por plataformas digitales.

Por otro lado, en el caso de las rentas de las plataformas multilaterales podría señalarse que las comisiones que cobran a los anfitriones se encuentran afectas al IGV como utilización de servicio, en la medida que en algunos caso

podría entenderse que el anfitrión (usuario del servicio domiciliado) que realiza el alquiler de manera regular se encontraría brindando un servicio similar a los servicios de hospedaje que brindan los hoteles, por lo que sería sujeto del impuesto por configurarse la habitualidad respecto del usuario del servicio, mas no en el caso de la comisión que paga el huésped por no calificar como sujeto del impuesto al no configurarse la habitualidad.

Ahora bien, en base a la experiencia comparada y a los principios del impuesto, consideramos que la aplicación del IGV a los servicios de las empresas de aplicativo puede fundamentarse en el criterio de gravar el servicio en el país de consumo, pues efectivamente dicho consumo se verifica en el país de la fuente.

Asimismo, debemos señalar que a nivel OCDE y luego de analizar la legislación comparada, existe consenso sobre el deber del Estado donde se produce el consumo del servicio de gravar las rentas obtenidas por los no domiciliados, incluso cuando estos servicios digitales sean consumidos por personas naturales.

De este modo, hemos observado que todos los países analizados han incluido el impuesto al valor agregado -denominado impuesto general a las ventas en nuestro país- en sus respectivas normativas tributarias.

Asimismo, en todas las legislaciones analizadas hemos encontrado que se han realizado modificaciones legislativas para incluir expresamente a los servicios digitales prestados por no domiciliados como un supuesto gravado con el impuesto, sin discriminar que estos sean consumidos por personas naturales o personas jurídicas, estableciendo supuestos que permiten identificar que el servicio digital ha sido consumido en el país.

Por lo tanto, consideramos que nuestra norma del IGV necesita ser modificada para incluir expresamente como operación gravada el consumo de servicios de plataformas digitales.

En dicha modificación, se deben incluir los criterios de la dirección IP del usuario, su dirección de facturación, la dirección de la entidad financiera mediante la que se efectuó el pago del servicio, el país de la tarjeta SIM como supuestos que permitan verificar que el servicio ha sido consumido en el país;

pues dada la desmaterialización propia de los servicios digitales, estos criterios permiten realizar un seguimiento y reducir la compleja labor de fiscalización de la Administración Tributaria sobre operaciones prestadas por sujetos no domiciliados, por lo que se tendría que contar con criterios objetivos o presunciones absolutas que permitan determinar fácilmente el consumo de un servicio digital por una persona natural en el país.

3.3 Cumplimiento de las obligaciones tributarias de las plataformas digitales

Un aspecto a considerar será la forma de retención sobre las rentas de dichos servicios, dado que no existen establecimientos físicos o representantes en el país de las plataformas digitales frente a los cuales se pueda realizar la respectiva fiscalización y cobranza del impuesto.

Siendo ello así, la única forma de asegurar el pago del impuesto sería incluir la obligación de la retención por los usuarios de este tipo de servicios con el riesgo que finalmente sea el usuario final el que asuma indirectamente el impuesto a la renta mediante el aumento del precio del servicio.

Respecto a la obligación de retención, debemos señalar que la Ley de IR señala que están obligados a pagar el impuesto con los recursos que administren o dispongan y a cumplir las demás obligaciones que, de acuerdo con las disposiciones de esta ley corresponden a los contribuyentes, los agentes de retención (Artículo 67, Ley del Impuesto a la Renta).

La norma no restringe la condición de agente de retención a aquel sujeto vinculado a la relación obligacional como deudor.

En el informe Nro. 235-2006, la Administración Tributaria concluye lo siguiente:

El sujeto respecto del cual se establece la obligación de actuar como agente de retención es aquél que paga o acredita las rentas al no domiciliado, por lo que la retención del Impuesto a la Renta de la persona jurídica no domiciliada debe ser practicada por la entidad que efectúe el pago o la acreditación de las rentas, lo cual sólo puede establecerse en cada caso concreto (SUNAT, 2006).

Ahora bien, consideramos que en el caso de los bancos y empresas de telecomunicaciones que sean agentes de cobro del servicio de plataformas digitales, podrían calificar como agente de retención indirecto, en tanto su posición como recaudador de los fondos en el país le permite estar en contacto con los flujos de dinero que deberá entregar a la empresa que ofrece la plataforma digital, estando además en posibilidad de identificar qué rentas estarían sujetas a retención por calificar como rentas de fuente peruana.

Cabe agregar que dicha figura ha sido reconocida a nivel doctrinario, así el tributarista Héctor Villegas ha señalado que:

(...) existen otras situaciones en las cuales el agente de retención no es deudor del contribuyente ni ejerce una función pública pero su actividad, oficio o profesión lo coloca también en contacto material con sumas de dinero que debe recibir el contribuyente o que son de su propiedad. De allí que le resulte factible llevar a cabo la amputación retentiva cuando se produzcan circunstancias fácticas que generen obligaciones tributarias para esos contribuyentes. Por ejemplo, los corredores, comisionistas o intermediarios en general” (Villegas, 1980, p. 22.)

En conclusión, sobre la retención consideramos que podrían imponerse obligaciones a las entidades financieras para que puedan aplicar la retención del impuesto de los pagos que se efectúen por los servicios a las plataformas mediante tarjetas de crédito y/o débito y transferencias bancarias.

CAPÍTULO CUARTO: CONCLUSIONES

IV. Conclusiones y recomendaciones

- Los servicios prestados por plataformas como Netflix y Airbnb, se asimilan plenamente a la definición que materialmente caracteriza -por su naturaleza y particularidades- a los servicios digitales en las normas del Impuesto a la Renta; esto es, se trata de servicios prestados entre distintas personas a través de internet, mediante el acceso a plataformas automatizadas, y que no podrían resultar viables sin valerse de esta tecnología.
- No obstante lo anterior, las normas peruanas han previsto que solamente habrá una utilización económica de servicios digitales en el país, cuando el usuario del servicio digital sea un sujeto que realice actividad empresarial (que obtenga rentas de tercera categoría); lo que excluiría del alcance del Impuesto a la Renta peruano a los servicios digitales prestados por Netflix y Airbnb a favor de personas naturales sin negocio.
- Atendiendo a los principios de equidad, suficiencia y solidaridad en materia tributaria, no se advierte justificación alguna para que se mantenga una exclusión en la aplicación del Impuesto a la Renta a los servicios digitales prestados a favor de personas no empresariales por empresas extranjeras, que a la fecha vienen obteniendo importantes beneficios por la explotación de un negocio en el mercado local; resultando así justificada la posibilidad de modificar las normas tributarias a fin de incorporar la afectación del impuesto a la renta respecto a este tipo de servicios.
- Respecto al criterio de conexión que pueda regir en el Perú, creemos que el criterio de utilización económica en el país que ya ha sido contemplado por la Ley del IR debe ampliar sus alcances para incorporar el criterio de uso de mercado, según el cual se consideraría renta de fuente peruana a las obtenidas por negocios que utilicen el mercado peruano para el despliegue de su negocio sin tener presencia física.
- Asimismo, para desarrollar el concepto de criterio del uso de mercado, resultaría idóneo incorporar las mismas reglas del criterio “presencia

significativa” desarrollado por la OCDE. La aplicación de dicho criterio permitiría identificar a los proveedores de servicios digitales que tengan un posicionamiento importante en el mercado, evitando impulsar una afectación indiscriminada respecto a cualquier tipo de servicio digital -no se busca desincentivar la innovación y desarrollo de servicios digitales-, enfocando principalmente la imposición en aquellos proveedores que pueden verse beneficiados de manera relevante, en función del desarrollo de un esquema de negocio que el Estado le ha permitido desarrollar.

- Igualmente, puede evaluarse la pertinencia de establecer la aplicación de una tasa reducida sobre este tipo de servicios digitales. Ello se justificaría en (i) evitar que el costo fiscal incite a una traslación de la carga impositiva de los contribuyentes a los usuarios; (ii) advertir la legislación comparada en la región, dado que los Estados que han considerado gravar con impuestos sobre la renta estos servicios, optan por una aplicación de alícuotas preferenciales.
- Alternativamente al establecimiento de una alícuota diferenciada sobre este tipo de actividades, también podría resultar viable el establecimiento de una regla para atribuir que una fracción del ingreso bruto constituye renta de fuente peruana, al igual que las actividades contempladas en los artículos 12 y 48 de la Ley del IR, que por cierto recogen ya una regla especial de atribución de renta en el caso de la distribución de películas cinematográficas y similares para su utilización por personas naturales o jurídicas domiciliadas.
- Para efectos de la identificación del desarrollo de estos servicios en favor de personas naturales domiciliadas, podría establecerse un esquema colaborativo con las entidades financieras emisoras de las tarjetas de crédito/débito con las cuales los usuarios abonan la suscripción o comisiones por estos servicios.
- La eventual regulación sobre estos tipos de servicios, que comprenderá la definición de estos servicios, el criterio de conexión, el sujeto pasivo (contribuyente y responsables), tendría necesariamente que regularse mediante norma de rango legal, siendo que en virtud del principio de reserva de ley no resultaría técnicamente apropiado una regulación del presupuesto de hecho respecto a este tributo mediante norma infralegal.
- Con relación al IGV, debemos recalcar que sostenemos que las normas vigentes, al enfocar la eventualidad de una afectación bajo el supuesto de

“utilización de servicios” al hecho de que el usuario local sea un sujeto del impuesto -que obtenga rentas de tercera categoría o sea habitual en la realización de estas operaciones-, excluyen la posibilidad de gravar los servicios que se proveen mediante plataformas digitales y son consumidas por personas naturales domiciliadas para su uso personal. En todo caso, no existen definiciones certeras sobre la definición de las operaciones habituales por parte de sujetos no empresariales, que permitan determinar con claridad si el consumo de servicios mediante plataformas digitales podría encontrarse afecto al IGV.

- En virtud al principio de afectación en el país de consumo, es necesaria una modificación de las normas del IGV a fin de incorporar un hecho imponible independiente, que permita gravar el consumo de servicios digitales por parte de personas naturales.
- De hecho, mayoritariamente los países han apostado por afectar los servicios digitales con impuestos al consumo -antes que con impuestos a las ganancias-, habida cuenta del notorio aprovechamiento económico por parte del usuario residente en el estado, situación que acredita y justifica este tipo de imposición indirecta.
- Existen un conjunto de criterios que permiten identificar el consumo de los servicios en el país, tal como la dirección de IP del usuario, la dirección de facturación, el lugar de residencia de la entidad financiera emisora de la tarjeta con la cual se abona la suscripción o comisión del servicio o el país de la tarjeta SIM del device a través del cual se accede al contenido de la plataforma, que podrían ser tomados en cuenta por el fisco a efectos de identificar el consumo en el país.
- En cuanto a las herramientas para viabilizar el cumplimiento de obligaciones, debemos señalar que, en el caso de operaciones con sujetos no domiciliados, se ha trasladado la tarea de colaboración a fin de garantizar el pago de la obligación vía la aplicación de retenciones, las que principalmente han recaído en el sujeto domiciliado pagador de la renta.
- Dado que en el presente caso, imponer una obligación de colaboración hacia la masa de consumidores finales de los servicios prestados a través de plataformas digitales (mayoritariamente personas naturales que no se

encuentran inscritas ante la SUNAT), no resultaría una alternativa apropiada desde la perspectiva de recaudación, es viable imponer la obligación de aplicar retenciones a terceros sujetos cercanos o vinculados a la operación económica objeto de imposición, como pueden ser las agencias bancarias, empresas de telecomunicaciones, etc., que podrían cumplir con la carga de asegurar el cumplimiento de la obligación, y a su vez, permitir un adecuado control del cumplimiento por parte del fisco.



VII. BIBLIOGRAFÍA

Cabrera, O. (2017). Aspectos tributarios de las plataformas digitales en Colombia: actualidad y retos. *Revista de Derecho Fiscal Nro. 10, enero-junio*. Recuperado de <https://revistas.uexternado.edu.co>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (2019). Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2019. Recuperado de https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf

Comisión Europea (2018). Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, Bruselas, marzo. Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0148>

Córdova, A. (2011). El régimen fiscal de los servicios empresariales prestados a nivel internacional y el caso de los centros compartidos. La tributación de los servicios en Latinoamérica. Especial referencia al Comercio Electrónico. Legis Editores 2011

Cruz, I. (2016). La Economía Digital en Beps: Una Síntesis. *Nueva Fiscalidad*, (2), pp. 33–65. Recuperado de <http://ezproxybib.pucp.edu.pe:2048/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=fua&AN=116682459&lang=es&site=ehost-live>

Cuatrecasas (2018). Servicios digitales y ventas a distancia: Nuevos cambios a efectos del IVA. Recuperado <https://blog.cuatrecasas.com/propiedad-intelectual/servicios-digitales-ventas-distancia-iva/>

DELOITTE (2019) Indicaciones al Proyecto de Modernización Tributaria

Recuperado de

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cl/Documents/tax/ReformaTributaria/Informativo_Proyecto_Ley.pdf

Salgado, D. (2019). Netflix sube el valor de sus planes en Chile. Diario Concepción. Recuperado de

<https://www.diarioconcepcion.cl/pais/2019/08/30/netflix-sube-el-valor-de-sus-planes-en-chile.html>

Rosales, S. (2019). Tributación de aplicaciones de alquiler como Airbnb “es un tema sensible, pero debe discutirse”. Diario Gestión. Recuperado de

<https://gestion.pe/economia/ministro-vasquez-tributacion-aplicaciones-alquiler-airbnb-tema-sensible-274244-noticia/>

Diario Gestión. (2019). Costa Rica busca avanzar hacia la polémica regulación de uber y airbnb.

Recuperado de <https://gestion.pe/mundo/internacional/costa-rica-busca-avanzar-hacia-la-polemica-regulacion-de-uber-y-airbnb-noticia/>

Diario Gestión. (2019). Sunat plantea decreto de urgencia para que Netflix, Spotify y Uber paguen impuestos desde 2020.

Recuperado de <https://gestion.pe/economia/sunat-plantea-decreto-de-urgencia-para-que-netflix-spotify-y-uber-paguen-impuestos-desde-2020-nndc-noticia/>

Ohara, G. (2019). SUNAT empezará a cobrar impuesto general a las ventas y spotify. Diario Gestión. Recuperado de

<https://gestion.pe/economia/sunat-empezara-a-cobrar-impuesto-general-a-las-ventas-a-netflix-y-spotify-noticia/>

Diaz, S. (2018). Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital. Recuperado de

https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/DT_06_2018_sarralde.pdf

Diario El Comercio (2019). Alquiler de Viviendas: sector no crece por alto nivel de informalidad. Recuperado de:

<https://urbania.pe/blog/noticia/alquiler-de-viviendas-sector-crece-por-alto-nivel-de-informalidad/>

El Tiempo (2019). Con servicios como Netflix, la DIAN ha recaudado \$37 mil millones.

Recuperado de <https://www.eltiempo.com/economia/sectores/lo-que-ha-recibido-la-dian-por-impuestos-a-las-plataformas-como-netflix-341710.htm>

Escribano, E. (2019). Beneficios de las empresas digitales soluciones desde la reinterpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea. En Crónica Tributaria. 2019, Issue 170, pp. 7-29.

Recuperado de

<http://ezproxybib.pucp.edu.pe:2048/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=137048689&lang=es&site=eds-live&scope=site>

Jaimovich, D. (2019). España intenta cobrarle impuestos a Netflix, Amazon y Spotify, ¿qué sucede en Latinoamérica? INFOBAE Recuperado de:

<https://www.infobae.com/america/techo/2019/07/16/mientras-espana-intenta-cobrarle-impuestos-a-netflix-amazon-y-spotify-que-sucede-en-latinoamerica/>

Hernandez, J. (2018). Economía Digital. Recuperado de:

<http://www.aedfifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina139.pdf>

Congreso de la Nación Argentina. (28 de diciembre de 2017). Ley 27430 Modificación de Impuestos. Recuperado de:

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/verNorma.do?id=305262>

Congreso de la Nación Uruguay. (3 de octubre de 2017). Ley No 19.535. Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal ejercicio 2016. Recuperado de

<https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/docu1511219905515.htm>

Ministerio de Economía y Finanzas. (08, diciembre, 2004). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. [Decreto Supremo N°. 179-2004-EF]. Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe>

Muñoz, S. (2008). “*Los servicios digitales como supuesto de Renta de fuente peruana*”. IPDT, setiembre de 2008, Pág. 176. Recuperado de https://www.ipdt.org/uploads/docs/12_XJorIPDT_SMS.pdf

Netflix, Inc. SWOT Analysis (2019). Netflix In. Swot Analysis 1-7
Recuperado de <http://search.ebscohost.com.ezproxybib.pucp.edu.pe:2048/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=139068536&lang=es&site=eds-live&scope=site>

Netflix, Open Connect
Recuperado de <https://openconnect.netflix.com/Open-Connect-Overview.pdf>

OCDE (2002) Taxation and Electronic Commerce Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions Recuperado de <http://www.oecd.org/ctp/administration/2673607.pdf>

OECD (2018). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2018 Preliminary Report. Paris: OECD Publishing. Recuperado de <http://www.oecd.org>

OECD (2015a). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Preliminary Report. Paris: OECD Publishing. Recuperado de <http://www.oecd.org>

OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris.
Recuperado de <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

OECD (2019) Public Consultation Document, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, 9 October – 12 November 2019.
Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>

Pampillon, R. (2001) La Nueva Economía: análisis, origen y consecuencias.
Recuperado de

<https://www.mincotur.gob.es/Publicaciones/Publicacionesperiodicas/EconomiaIndustrial/RevistaEconomiaIndustrial/340/3RafaelPampillon.pdf>

Proyecto de Ley Marco para la regularización del hospedaje no tradicional y su intermediación a través de plataformas digitales de Costa Rica (2018).

Recuperado de <http://www.aselex.cr/boletines/Proyecto-20865.pdf>

Samuelson, Paul y Nordhaus, William. (2010). Economía con aplicaciones a Latinoamérica, decimonovena edición, McGraw-Hill/Irwin, impreso en México por Programas Educativos S.A. de C.V.

Recuperado de

https://www.academia.edu/11820281/Econom%C3%ADa_con_aplicaciones_a_latinoam%C3%A9rica_PAUL_A_SAMUELSON_WILLIAM_D_NORDHAUS

Sanchez, J. (2002). Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y/o complemento para conseguir a suficiencia recaudatoria. Recuperado de

https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XVI2002/xvi_concurso_primer_premio_sanchez_peru.pdf

Soltero, D; Vargas – Hernández, J. (2017) *Modelos actuales de economía colaborativas. Airbnb: cambiando la industria de la hospitalidad*. Revista Jurídica de los Derechos Sociales. España. Recuperado de www.upo.es

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (2008). Informe N° 018-2008-SUNAT/2B0000. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe>

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT (2019). Informe N° 110-2019-SUNAT/7B0000. Recuperado de: <http://www.sunat.gob.pe>

Airbnb. (2019) ¿Qué es la comisión por servicio de Airbnb? Recuperado de: <https://www.airbnb.com.pe/help/article/1857/qué-es-la-comisión-por-servicio-de-airbnb>

Villagra, R. (2018) Identificación de los criterios de sujeción de las rentas en los CDIs celebrados por el Perú. Recuperado de <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/3b6c8-Identificacion-de-los-criterios.pdf>

Tanzi, V. (2001). La globalización y la acción de las termitas fiscales. En Finanzas y desarrollo: publicación trimestral del Fondo Monetario Internacional y del Banco Mundial, ISSN 0250-7447, Vol. 38, N° 1, 2001. Recuperado de : <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2448787>

Tribunal Fiscal, Sala 5, (2017), Resolución No. 09934-5-2017. Recuperado de: www.mef.gob.pe/tribunal-fiscal.

Villanueva, W. (2014). Tratado del IGV, régimen general y especiales. Lima, Perú: Pacifico Editores.

Villegas, H. (1980). En Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires, 1980, p. 186.

